



DOSAR NR. 27/89/2005

DECIZIA NR. 38/18.04.2006

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. X S.R.L.**, inregistrata la
D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 21376/17.11.2005.

Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud a fost sesizata de catre Directia Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud - in legatura cu contestatia depusa de S.C. X S.R.L.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal din 29.04.2004 incheiat de organele Directiei Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud, act prin care s-au stabilit in sarcina petentei obligatii la bugetul statului pe anii 2002 si 2003 in suma totala de **S lei (S RON)**, reprezentand **impozit pe profit** suplimentar (S_1 lei – S_1 RON), **dobanzi** calculate pentru plata cu intarziere (S_2 lei – S_2 RON) si **penalitati** aferente (S_3 lei – S_3 RON), si **taxa pe valoarea adaugata** stabilita suplimentar (S_4 lei – S_4 RON) cu **dobanzi** de intarziere (S_5 lei – S_5 RON) si **penalitati** aferente (S_6 lei – S_6 RON).

Constatam ca in speta sunt indeplinite conditiile de procedura stipulate de art. 175, 177 si 179 din Codul de procedura fiscala® si, drept urmare Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud este investit sa se pronunte asupra contestatiei.

Se impune precizarea ca actul de control ce face obiectul contestatiei a fost transmis Inspectoratului de Politie al Judetului Bistrita-Nasaud (adresa nr. 2002/04.06.2004 - filele 94 si 95), la solicitarea acestui organ (adresa nr. 65.697/24.05.2004 - fila 93), pentru efectuarea cercetarilor penale in cauza.

Cu adresele nr. 13392/11.06.2004, din 13.06.2004 si 16.07.2004 (filele 66 la 68 si 110) s-a solicitat Directiei Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud cat si contestatoarei, completarea documentatiei, cele transmise fiind anexate la dosar (filele 69 la 109).

In aceste conditii, in temeiul art. 183 alin. (1) lit. a) din O.G. 92/2003®, privind Codul de procedura fiscala, prin Decizia nr. 65/10.09.2004 (filele nr. 123 la 126), s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa, potrivit dispozitiilor aliniatului (3) al aceluasi articol din Ordonanta, urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii.

De precizat ca S.C. X S.R.L. a contestat decizia de suspendare (fila 131) din dosar, insa prin Sentinta Civila nr. 90/09.12.2004 a Tribunalului Bistrita - Nasaud (filele 134 la 135) s-a hotarat respingerea ca nefondata a actiunii in contencios administrativ - fiscal formulata de petenta.

Prin cererea (fila 140), inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 21376/17.11.2005, S.C. X S.R.L. ne sesizeaza ca in Dosarul nr. 1403/P/2004 privind pe administratorul societatii, Parchetul de pe langa Judecatoria

Bistrita, prin Ordonanta din 12.09.2005 (anexata la cerere, filele 137 la 138) a dispus scoaterea de sub urmarire penala pentru infractiunea de evaziune fiscala deoarece nu au fost intrunite elementele constitutive ale acestei infractiuni. In aceste conditii s-a solicitat repunerea pe rol a contestatiei a carei solutionare a fost suspendata prin Decizia nr. 65/10.09.2004, sustinandu-se prin cererea formulata necesitatea efectuarii unei expertize financiar - contabile.

Prin scrisoarea nr. 21376 din 28.11.2005 (fila 141) s-a solicitat S.C. X S.R.L. transmiterea la dosarul cauzei a unei copii dupa Raportul de expertiza contabila la care face trimitere Ordonanta Parchetului de pe langa Judecatoria Bistrita din 12.09.2005. Raportul de expertiza contabila din 21.05.2005 si cel suplimentar din 25.07.2005 impreuna cu alte anexe cu referinta la sumele contestate au fost transmise la dosarul cauzei cu scrisoarea petentei, inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 23303/14.12.2005 (filele 144 la 170).

Avand in vedere faptul ca prin scrisoarea sus mentionata petenta face unele precizari in legatura cu elemente suplimentare luate in calcul la stabilirea prejudiciului din dosarul cauzei, prin adresa nr. 21376/31.01.2006 (fila 171) s-au solicitat documentele justificative aferente operatiunilor in cauza, acestea fiind transmise si inregistrate la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 2819/09.02.2006 (filele 173 la 202).

Prin adresa nr. 21376/28.02.2006 (filele 203 la 204) s-a cerut Activitatii de Control Fiscal Bistrita-Nasaud unele clarificari cu privire la actul de control contestat, cele solicitate fiind mentionate in scrisoarea anexata la fila 209 din dosar, inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 7491/14.04.2006.

In cauza s-a intocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei retinem urmatoarele:

I. Prin procesul verbal nr. 1612/30.04.2004 (filele 44 la 59) organele Directiei Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud au stabilit suplimentar in sarcina S.C. X S.R.L., pentru anii 2002 si 2003, printre altele, obligatii fiscale in suma totala de 417.585.506 lei (41.759 RON), reprezentand impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si accesorii aferente in cuantumurile mentionate mai sus.

Potrivit constatarilor inserate in cuprinsul actului de control, cauzele care au determinat stabilirea suplimentara a obligatiilor fata de bugetul statului se refera la :

1. In ceea ce priveste **impozitul pe profit** determinat suplimentar in suma totala de S lei (S RON), suma din care petenta **contesta S1 lei – S1 RON** se retin urmatoarele:

a) S.C. X S.R.L. nu a calculat si evidentiat obligatia de plata la impozitul pe profit in suma S.1.1 lei pe perioada exercitiului financiar 2002 in conditiile in care, potrivit constatarilor efectuate in baza documentelor contabile existente la societate, s-a confirmat realizarea de profit impozabil. Se retine ca soldul debitor (pierdere) al contului “121” la data de 31.12.2002, reportat in balanta de verificare intocmita pentru luna ianuarie 2003, nu este real. La determinarea diferentei suplimentare mai sus consemnata organul de control a tinut seama de pierderea “fiscala” inregistrata la finele anului 2001 stabilita prin actul de control precedent (proces verbal din 20.03.2002 (filele 77 la 81) in suma de S.1.2. lei in loc de suma de S.1.3. lei, care reprezinta pierderea contabila luata in calcul eronat de societate la determinarea profitului impozabil. De precizat ca din suma stabilita suplimentar la impozitul pe profit, in acest caz, **petenta contesta suma de S1 lei – S1 RON.**

b) In luna februarie 2002 societatea s-a aprovizionat cu aparatura electronica pentru discoteca in valoare de E1 lei (factura fiscala nr. 495953/21.02.2002 - furnizor S.C. Y S.R.L.), suma evidentiata in contabilitate, in conditiile in care exista suspiciunea existentei reale a furnizorului. In acest sens se arata ca s-au facut demersuri la D.G.F.P. Bucuresti (adresa nr.8263/16.03.2004) pentru verificarea furnizorului, organul de control precizand ca isi rezerva dreptul de a reveni asupra constatarilor si masurilor dispuse. In acest caz petenta contesta integral **diferenta suplimentara de impozit pe profit stabilita in suma de S1 lei - S1 RON** ;

c) In cursul lunii aprilie 2002 petenta a achizitionat obiecte de inventar (masa de biliard si darts) de la S.C. Z S.R.L. (factura fiscala nr. 2620250/22.04.2002) in valoarea totala de E2 lei, suma evidentiata in contabilitatea societatii, cu toate ca si in acest caz exista suspiciunea asupra existentei reale a furnizorului, pentru care s-au efectuat demersuri in vederea clarificarii situatiei, cu drept de revenire din partea organului de control asupra constatarilor si masurilor luate. Diferenta suplimentara la impozitul pe profit, stabilita pentru aceasta suma cuprinsa in costurile societatii , contestata integral de petenta, **este de S1 lei - S1 RON**;

d) Potrivit facturii fiscale nr. 6536200/28.10.2002 emisa de S.C. T S.R.L. petenta a achizitionat si inregistrat obiecte de inventar (mocheta, prosoape, garnituri de pat, etc) in valoare totala de E3 lei, (Nota de intrare-receptie nr. 98/28.10.2002) in conditiile in care documentul de livrare nu a fost gasit in actele contabile ale societatii. Diferenta suplimentara de impozit pe profit determinata asupra valorii cheltuielilor evidentiata in contabilitate este **de S1 lei – S1 RON**, suma pe care petenta o contesta integral.

2. Referitor la **taxa pe valoarea adaugata** stabilita suplimentar, in suma totala de S4 **lei – S4 RON**, suma integral contestata de petenta, organele de control retin urmatoarele:

a) Pe baza constatarilor prezentate detaliat la pct. 1 literele b), c), si d), de mai sus, cu privire la cauzele care au determinat stabilirea suplimentara a obligatiei de plata la impozitul pe profit, in cuprinsul cap. 3.2. din procesul verbal nr. 1612/30.04.2004, organele Directiei Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud determina suplimentar taxa pe valoarea adaugata aferenta valorilor inregistrate in contabilitate, pe baza unor documente lipsa din actele contabile ale firmei sau emise de furnizori inexistenti, in suma totala de S4 lei – S4 RON, (S.4.1 lei + S.4.2. lei + S.4.3. lei). Pentru motivele enumerate la punctul 1 de mai sus organele de control au considerat aceste sume fara drept de deducere, suma contestata de petenta fiind de S4 lei –S4 RON, (S.4.1 + S.4.2. + S.4.3. lei).

b) Cat priveste suma de S4 lei – S4 RON, aceasta reprezinta taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale nr. 2367307/27.05.2003 emisa de S.C. U S.R.L. in valoare totala de E4 lei (rochie de mireasa si accesorii), suma considerata nedeductibila fiscal intrucat bunurile achizitionate nu au fost destinate operatiunilor prevazute de Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata. De precizat ca aceasta suma a fost contestata integral de petenta.

Aferente obligatiilor suplimentare constatate si enumerate anterior au fost calculate **dobanzi de intarziere in suma totala de S2 + S5 lei – S2 + S5 RON** (S2 lei la impozitul pe profit si S5 lei aferente taxei pe valoarea adaugata) si **penalitati aferente in total S3 + S6 lei – S3 + S6** (S3 lei pentru impozitul pe profit si S6 lei pentru taxa pe valoarea adaugata).

Asa cum rezulta din scrisoarea petentei nr. 61/29.06.2004 (fila 92) inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 15980/12.07.2004, din suma totala a accesoriilor calculate, mentionate mai sus, aceasta **intelege sa conteste dobanzile** calculate in suma totala **de S2 + S5 lei** – S2 + S5 RON (S2 lei aferente impozitului pe profit si S5 lei, taxe pe valoarea adaugata) **si penalitatile aferente in suma de S3 + S6 lei** – S3 + S6 RON (S3 lei pentru impozitul pe profit si S6 lei pentru taxa pe valoarea adaugata).

II. Prin cererea (filele 60 la 61 si 108 si 109), inregistrata la Directia Controlului Fiscal Bistrita-Nasaud sub nr. 1098/19.05.2004, transmisa spre solutionare si inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Bistrita-Nasaud sub nr. 13392/03.06.2004 (filele 62 la 64), completata prin scrisoarea nr. 61/29.06.2004 (fila 92), S.C. X S.R.L. Bistrita a formulat contestatie impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr. 1612/30.04.2004, solicitand anulara obligatiilor suplimentare stabilite in suma totala de S lei (S RON), in componenta pe surse de venit aratata mai sus.

In cuprinsul contestatiei se arata ca in baza O.G. nr. 40/2002 si a procesului verbal din 29.03.2002 societatea a beneficiat de scutire de la plata a majorarilor si penalitatilor in suma totala de S7 lei, in care sens i-a fost comunicata aprobarea conform conventiei nr. 12/03.07.2002. In opinia sa aceasta suma a reprezentat, pentru anul 2002, venituri neimpozabile pe motiv ca in contabilitatea firmei s-a inregistrat operatiunea contabila “4481= 758”, operatiune de care organul de control nu a tinut cont luand ca baza de calcul a impozitului pe profit si aceste venituri.

Se arata de asemenea ca, desi pierderea contabila acumulata de societate pe perioada anilor 1999-2001a fost de S.1.3. lei, la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit pe anul 2002 organul de control a luat in considerare numai pierderea fiscala la finele anului 2001 in suma de S.1.2. lei. In sensul acestor afirmatii petenta reface calculul impozitului pe profit la 31.12.2002.

Referitor la bunurile achizitionate cuprinse in facturile fiscale nr. 495953/21.02.2002 si nr. 2620250/22.04.2002 (mese de biliard, aparatura darts si aparatura muzicala) se consemneaza ca acestea se regasesc in patrimoniul societatii, parte din ele (din E1 SI E2 lei) sunt evidentiata la mijloace fixe fiind supuse amortizarii lunare, sustinandu-se ca nu exista motive de anulare a operatiunii, intrucat baza impozabila nu a fost afectata cu suma totala asa cum s-a mentionat in actul de control.

In ceea ce priveste factura fiscala nr. 6536200/28.03.2002 emisa de S.C. T S.R.L. petenta arata ca eronat s-a inregistrat in contabilitate acest document, in realitate numarul facturii fiscale este 5334118/06.03.2002, document in care sunt trecute bunuri (mocheta, prosoape, garnituri de pat, paturi), bunuri care exista la societate si in opinia petentei nu sunt motive de anulare a operatiunii.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata petenta arata ca factura fiscala nr. 2367307/27.05.2003 continand taxa facturata de furnizor in suma de S4 lei, nu s-a inregistrat in evidenta contabila a firmei si nu s-a cuprins nici in decontul de taxa pe valoarea adaugata pe luna mai 2003, acest document, in opinia petentei, din eroare, a fost anexat la dosar printre alte documente, drept urmare taxa pe valoarea adaugata nu este datorata suplimentar de societate.

III. Examinand cauza in raport cu documentele existente la dosar si actele normative in materie se retin urmatoarele:

Prin Ordonanta din 12.09.2005 a Parchetului de pe langa Judecatoria Bistrita (filele 137 la 138) s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a reprezentantului S.C. X S.R.L.,

cercetat pentru savarsirea infractiunii prevazuta de art. 9 lit. c) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 13 Cod penal, intrucat nu au fost realizate elementele constitutive ale acestei infractiuni.

In cauza ce priveste actul de control contestat, asa cum rezulta din cuprinsul Ordonantei, administratorul S.C. X S.R.L., in perioada supusa verificarii, a derulat doua operatiuni comerciale cu firma furnizoare S.C. T S.R.L., factura fiscala operata in evidenta contabila a petentei fiind cea cu nr. 6536200/28.10.2002. Se retine ca in realitate s-a efectuat o singura aprovizionare cu bunuri (mocheta, prosoape, garnituri de pat, etc.) avand la baza factura (reala) cu nr. 5334118/06.10.2002 (fila 72), in valoare de E3 lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de S4 lei, precum si faptul ca aceasta operatiune a fost reflectata in evidenta contabila a societatii de doua ori, respectiv si in luna decembrie 2002, fara a avea la baza document justificativ de aprovizionare si receptie. Valoarea celei de-a doua operatiuni inregistrate a fost de E.3.1. lei cu taxa pe valoarea adaugata in suma de S4 lei.

Pe baza cercetarilor efectuate in cauza se consemneaza ca **furnizorul mentionat anterior nu este inregistrat in baza de date a Oficiului National al Registrului Comertului**. De asemenea, pe baza expertizei contabile efectuate in cauza, la solicitarea administratorului petentei, s-a concluzionat ca operatiunea contabila de aprovizionare din luna octombrie 2002 cu acest furnizor a avut loc, iar bugetul de stat nu a fost prejudiciat cu vreo suma reprezentand diferente de impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Cat priveste operatiunea comerciala evidentiata in contabilitatea petentei in luna decembrie 2002, se arata ca raportul de expertiza contabila a stabilit ca nu a avut loc in realitate si in consecinta bugetul statului a fost prejudiciat cu diferenta suplimentara la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata in suma de SP lei – SP RON.

Cum prejudiciul cauzat a fost recuperat s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a administratorului societatii intrucat modificarile facute in evidentele contabile ale societatii nu au fost de natura a produce consecinte juridice cata vreme operatiunea comerciala a existat in realitate.

Mentionam ca pe baza datelor din raportul de expertiza si a unor calcule efectuate in cuprinsul anexelor 1 la 7 (filele 156 la 165) petenta a intocmit si transmis la dosarul contestatiei adresa inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 23303/14.12.2005 (filele 166 la 170), document din care rezulta recalcularea sumelor datorate bugetului statului, atat la impozit pe profit cat si la taxa pe valoarea adaugata, fiind invocate sume despre care nu se face vorbire in cuprinsul actului de control si nici in contestatia formulata de petenta. Astfel sunt invocate sumele de ST lei reprezentand impozite si taxe locale si SD lei reprezentand dobanzi aferente imprumutului acordat societatii de asociati, care nu au fost evidentiata de petenta pe costuri in anul 2002, solicitandu-se ca influentele acestor sume asupra profitului impozabil sa fie luate in considerare asa cum au fost prezentate in situatiile anexate la filele 156 la 170 din dosar.

O astfel de cerere nu poate fi primita avand in vedere ca in conformitate cu prevederile art. 176 alin. (2) din Codul de procedura fiscala® obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organele fiscale in titlul de creanta.

Asa fiind si avand in vedere ca sumele si influentele despre care face vorbire contestatoarea in cererea completatoare nu au fost inscrise in actele de constatare si

impunere contestate, urmeaza ca in baza dispozitiilor legale precitate acest capat de cerere sa fie respins ca fiind fara obiect.

Acelasi regim urmeaza sa fie aplicat si capatului de cerere privind compensarile de taxa pe valoarea adaugata solicitate de petenta in documentatia depusa ulterior.

Cu privire la cele retinute in procesul verbal de control, consemnate detaliat la **pct. I.1.a)** din prezenta decizie, **petenta contesta modul in care a fost determinata diferenta suplimentara la impozitul pe profit pentru anul 2002, in suma de S.1.1. lei – S.1.1. RON**, motivand ca organul de control nu a tinut seama de veniturile neimpozabile in suma de S7 lei si nici de pierderea reala inregistrata la finele anului 2001 in cuantum de S.1.3. lei.

Din verificarea efectuata pe baza documentelor existente la dosar (filele 205 la 208 si 34 la 35) rezulta ca suma de S7 lei reprezinta majorari si penalitati de intarziere scutite la plata in anul 2002, sume care initial au fost inregistrate si avute in vedere la calculul profitului impozabil ca si cheltuieli nedeductibile fiscal.

Avand in vedere ca pe baza aprobarii de scutire societatea a inregistrat suma de S7 lei la alte venituri din exploatare si cum anterior ele au fost facute nedeductibile fiscal, in mod corect petenta a exclus de la impozitare aceste venituri.

In drept, operatiunea se intemeiaza pe prevederile art. 8 lit. c) din Lgea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, prevederi conform carora sunt venituri neimpozabile veniturile rezultate din anularea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile.

Asa fiind, pentru **impozitul aferent acestei sume, respectiv S1 lei**, cererea petentei urmeaza a fi admisa.

In cazul aprovizionarii cu bunuri de la firma S.C. Z S.R.L. i (factura fiscala nr. 2620250/22.04.2002), operatiune pentru care au fost stabilite diferente suplimentare la impozitul pe profit, in suma de S1 lei- S1 RON, iar la taxa pe valoarea adaugata suma de S4 lei- S4 RON, precizam ca din adresa nr. 6470/30.03.2004 transmisa de D.G.F.P. a Municipiului Bucuresti (fila 107), cu privire la acest furnizor urma sa se primeasca raspuns de la Directia de Control Fiscal Bucuresti. Prin scrisoarea nr. 1117/13.04.2006 inregistrata la D.G.F.P. Bistrita-Nasaud sub nr. 7491/14.04.2006 (fila 209) Activitatea de Control Fiscal Bistrita-Nasaud comunica ca pana in momentul de fata nu s-a primit nici un raspuns cu privire la acest furnizor si prin urmare constatarea legata de factura nr. 2620250/22.04.2002 nu este probata.

Intrucat dubiile vizand realitatea operatiunilor din aceasta factura exprimate de organele de control nu pot sa profite numai contribuabilului, atata vreme cat nu exista certitudine cu privire la inexistenta furnizorului, apreciem ca solicitarea petentei pentru **impozitul pe profit in suma de S1 lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de S4 lei** este justificata urmand ca acest capat de cerere sa fi admis.

Cu privire la influenta profitului impozabil pe anul 2002 cu pierderea inregistrata la finele anului 2001 precizam ca cererea petentei este nefundamentata. Astfel, din procesul verbal de control din 20.03.2002 (filele 77 la 81), insusit in totalitate de petenta, rezulta indubitabil ca pierderea fiscala la 31.12.2001 a fost de S.1.2. lei si nu de S.1.3. lei cat pretinde contestatoarea. Petenta face confuzie intre pierderea contabila (S.1.3. lei) si pierderea fiscala (S.1.2. lei), cu precizarea ca numai cea din urma se ia in calcul la determinarea profitului impozabil pe perioada urmatoare.

Urmeaza deci ca **pentru impozitul pe profit** aferent diferentei dintre pierderea contabila si cea fiscala (S.1.4. lei) in suma de S.1. lei cererea petentei sa fie respinsa ca neintemeiata.

In drept masura este fundamentata pe art. 13 din Legea nr. 414/2002, conform careia se recupereaza numai pierderea anuala stabilita prin declaratia de impozit pe profit, pierdere care nu se confunda cu cea contabila asa cum in mod gresit a apreciat petenta.

In ceea ce priveste diferentele suplimentare stabilite la impozitul pe profit (S1 lei – S1 RON) si taxa pe valoarea adaugata (S4 lei – S4 RON), aspecte tratate la pct. I. 1.b), c) si 2.d) din decizie, diferente avand ca baza de calcul suma de E1 lei inscrisa in factura fiscala nr. 495953/21.02.2002 emisa de S.C. Y S.R.L., din actele dosarului rezulta ca furnizorul nu figureaza in baza de date a organului fiscal teritorial, organul de control considerand documentul fals.

Din analiza acestui document si a celor de inregistrare in evidenta contabila (jurnal, nota contabila – filele 183 la 185) rezulta ca organul de verificare a considerat suma de mai sus in intregime nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil stabilind asupra acesteia si diferenta de impozit pe profit. Asa cum reiese din Nota contabila nr. 3/28.02.2002 (fila 185), in evidenta societatii, din totalul facturii fiscale nr. 495953/21.02.2002 in suma de E1 lei s-a inregistrat pe costuri numai suma de E.1.2. lei, rezultand ca pentru aceasta operatiune organele de control au calculat in plus impozit pe profit in suma de S1 lei.

Consideram justificata insa masura dispusa de organele de verificare pentru calculul diferentei suplimentare la impozitul pe profit in suma de S1 lei aferenta obiectelor de inventar inregistrate pe cheltuieli (E.1.2.LEI x 25%).

Cu privire la factura fiscala nr. 5334118/06.10.2002 emisa de S.C. T S.R.L. organele de control au determinat suplimentar diferente, la impozitul pe profit in suma de S1 lei – S1 RON si la taxa pe valoarea adaugata, in suma de S4 lei – S4 RON.

Referitor la aceasta factura organul de urmarire penala (fila 138) confirma constatarea organului fiscal in sensul ca furnizorul nu este inregistrat in baza de date a Oficiului National al Registrului Comertului. In opinia organului de urmarire penala tranzactia comerciala ar fi avut loc, bunurile materiale de natura obiectelor de inventar primite cu acest document exista in realitate in patrimoniul societatii, iar in baza raportului de expertiza contabila s-a apreciat ca nu s-au cauzat prejudicii bugetului de stat din aceasta operatiune.

In raport cu constatările organului de control, a apararilor formulate de petenta si a concluziilor expertizei contabile (concluzii cu privire numai la factura fiscala nr. 5334118/16.10.2002) urmeaza sa se stabileasca daca petenta poate deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta celor doua facturi de aprovizionare provenind de la societati inexistente (factura nr. 5334118/06.10.2002 si factura nr. 495953/21.02.2002), neinregistrate la Registrul Comertului si daca contravaloarea acestor documente inregistrate in contabilitate pot fi luate in considerare ca si cheltuieli deductibile la determinarea profitului impozabil, mai exact daca astfel de facturi intrunesc cerintele legale de documente justificative.

Legea contabilitatii nr.82/1991- republicata si modificata- **referindu-se la documentele justificative**, la art. 6 alin. (1) si (2) prevede :

“(1)Orice operatiune patrimoniala se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

(2)Documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz".

Actul normativ general prin care s-au aprobat modelele formularelor comune privind activitatea financiar contabila si normele metodologice de intocmire si utilizare a acestora este H.G. nr. 831/12.12.1997, care la art. 6 dispune:

"Procurarea si utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere si numerotare din alte surse decat cele prevazute in prezenta hotarare sunt interzise. Operatiunile consemnate in aceste formulare nu pot fi inregistrate in contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective sunt considerate fara documente legale de provenienta".

In raport cu cele aratate anterior si reglementarile legale sus citate, apreciem ca cele doua facturi nu pot constitui documente justificative legale de inregistrare in contabilitate pe motiv ca s-a constatat si probat ca furnizorii indicati in acestea nu s-au regasit inregistrati in baza de date ale Directiei Generale a Finantelor Publice Bucuresti, continand date fictive in ceea ce priveste unul din elementele esentiale ale oricarui document justificativ si anume, "denumirea si sediul unitatii patrimoniale care intocmeste documentul". Pe cale de consecinta este logic ca aceste documente justificative sa fie in mod real lipsite de un element principal (denumirea si sediul unitatii patrimoniale care intocmeste documentul) ceea ce face ca ele sa-si piarda caracterul de "document justificativ" in sensul art. 6 din Legea nr. 82/1991®, coroborat cu pct. 119 din regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii.

Avand in vedere inexistenta uneia din partile care figureaza (fictiv) ca participanta la respectivele tranzactii, continutul raporturilor juridice comerciale reflectate in cele doua facturi fiscale in mod practic si efectiv, nu era realizabil.

Din acest punct de vedere, concluziile expertizei contabile cu privire la realitatea operatiunilor inscrise in factura fiscala nr.5334118/16.10.2002, nu pot fi insusite. Sub acest aspect nu sunt relevante nici apararile petentei conform carora bunurile inscrise in documentele mentionate se regasesc in patrimoniul societatii.

Cat **priveste taxa pe valoarea adaugata** este de retinut ca operatiunile de livrare inscrise in cele doua facturi nu puteau fi cuprinse in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata intrucat nu au fost efectuate de o maniera independenta de **catre contribubili persoane juridice inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata**. Asa cum se prevede la art. 2 din O.U.G. nr. 17/2000, dispozitie preluata si in cuprinsul art. 1 si 2 alin. (1) din Legea nr. 345/2002, acte normative in vigoare pentru perioada la care se refera actul de control, se cuprind in sfera de aplicarea taxei pe valoarea adaugata operatiunile care indeplinesc, printre altele, si conditia sa fie efectuate de persoane impozabile, prin acestea intelegandu-se orice persoana indiferent de statutul sau juridic, care efectueaza de o maniera independenta activitati economice de natura celor prevazute in lege.

Pe langa aceste prevederi, dispozitiile legale invocate instituie obligatii precise pe linia intocmirii si verificarii documentelor de livrare, impunand totodata conditiile in care se poate exercita dreptul de deducere a acestei taxe.

Cu privire la intocmirea documentelor, la art. 25.B. lit b) din O.U.G. nr. 17/2000, privind taxa pe valoarea adaugata, se dispune ca, agentii economici platitori de taxa pe valoarea adaugata sunt obligati sa solicite de la furnizori sau prestatori facturi sau documente legal aprobate pentru toate bunurile si serviciile achizitionate si sa verifice

intocmirea corecta a acestora. Acest text a fost reluat si in cuprinsul art. 29.B. lit. b) din Legea nr. 345/2002, dispunandu-se ca persoanele impozabile platitoare de taxa pe valoarea adaugata sunt obligate sa solicite de la furnizori sau prestatori facturi sau documente legal aprobate si sa verifice intocmirea corecta a acestora.

Potrivit art.19 lit. a) din O.U.G. nr.17/2000 si art. 24 alin.(1) lit. a) din Legea nr.345/2002 , pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoane impozabile trebuie sa justifice suma taxei prin documente intocmite conform legii de catre contribuabili inregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.

Pct. 10.6 din Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17/2000, aprobate prin H.G. nr. 401/2000 dispune ca “Nu poate fi dedusa, potrivit legii, taxa pe valoarea adaugata aferenta intrarilor referitoare la: g) bunuri si servicii aprovizionate pe baza de documente care nu indeplinesc conditiile prevazute la art. 25 lit. B din Ordonanta de Urgenta si de H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor comune privind activitatea financiar-contabila si normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora”.

Conform art.59 din Normele de aplicare al Legii nr.345/2002 aprobate prin H.G. nr.598/2002 taxa pe valoarea adaugata este deductibila la beneficiari in momentul in care aceasta este exigibila la furnizori sau prestatori.

Din economia textelor legale antecitate rezulta fara dubii obligatiile ce cadeau in sarcina cumparatorului, obligatii din care nu lipsesc cele referitoare la verificarea intocmirii corecte a documentelor primite de la furnizori sau prestatori, precum si daca aceste documente indeplinesc conditiile prevazute de lege ca in baza lor sa se poata efectua inregistrarile in contabilitate si sa se exercite dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Reiese astfel ca, pentru a beneficia de deducerea taxei pe valoarea adaugata petenta trebuia sa se asigure de calitatea de platitor de taxa pe valoare adaugata a furnizorului, si implicit de existenta ei reala ca persoana juridica. Expresia, *intocmite potrivit legii (art.19 lit. a din O.U.G. nr.17/2000)* inseamna si a nu avea caracter fictiv pentru asa zisul furnizor, iar nu doar a cuprinde mentiunile impuse de legiuitor, fara a interesa daca acestea sunt sau nu reale.

Este adevarat ca, potrivit dispozitiilor art.25.B. lit. b) din O.U.G. nr.17/2000, respectiv art.29.B lit. b) din Legea nr.345/2002, doar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoare adaugata mai mare de 20 milioane, respectiv 50 milioane este necesar a solicita furnizorului si copie de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoare adaugata a furnizorului sau prestatorului.

Aceasta insa nu exonereaza petenta de obligatia de a desfasura un comert prudent, de a depune o minima diligenta si de a face unele verificari cel putin in ce priveste existenta reala a partenerilor sai contractuali, bineinteles daca doreste sa beneficieze de deducerea taxei pe valoare adaugata aferenta. Aceasta cu atat mai mult cu cat taxa pe valoarea adaugata poate fi dedusa numai in momentul in care ea devine exigibila la furnizor. Or, cum in cazul de fata furnizorii nu exista in realitate, este limpede ca nu s-a colectat si achitat taxa pe valoarea adaugata la facturile in cauza si prin urmare aceasta taxa nu putea fi nici dedusa.

Sub aspectul prejudiciului adus bugetului de stat acesta este cert, atata timp cat cumparatorul bunurilor a dedus taxa pe valoarea adaugata pe facturile de cumparare, fara ca aceasta taxa sa fie colectata in amonte (furnizorii fiind fictivi), intrerupandu-se astfel circuitul normal al impozitului prevazut de normele legale.

Realitatea operatiunilor din cele doua facturi este pusa sub semnul intrebarii si sub aspectul modului de decontare a acestora, in sensul ca in toate cazurile plata lor s-a facut in numerar cu incalcarea prevederilor de principiu ale art. 5 din O.G. nr. 15/1996, privind intarirea disciplinei financiar - valutare conform careia operatiunile de incasari si plati intre persoanele juridice se vor efectua numai prin instrumente de plata fara numerar.

Admitand plati fractionate in numerar a unor facturi (S.C. Y S.R.L.) sau plati totale cu depasirea plafoanelor (S.C. T S.R.L.), petenta si-a asumat si riscul de a intra in contact cu reprezentanti ai unor firme fictive, situatie in care este normal sa-si asume si consecintele unor tranzactii care ulterior s-au dovedit a fi perfectate cu firme inexistente.

Fata de aceste considerente, apreciem ca in mod just a retinut organul de control ca cele doua facturi fiscale in cauza nu indeplinesc conditiile impuse de lege pentru deducerea taxei pe valoare adaugata, si in consecinta urmeza ca cererea petentei pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de S4 lei – S4 RON (S.4.1. + S.4.2.) sa fie respinsa ca nejustificata.

Cat priveste suma de S1 lei – S1 RON stabilita prin actul de control (cea contestata de petenta fiind de S1) constatari care au fost detaliate la pct. I.2.b), reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale nr.2367307/27.05.2003 in valoare de E4 lei, (rochie de miresa si accesorii) petenta motiveaza ca acest document nu a fost operat in evidenta contabila a societatii si decontul de taxa pe valoarea adaugata, sustinere nefondata, infirmata de organul de verificare, atat in cuprinsul actului de control cat si prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei. In acest din urma document se consemneza ca factura fiscala a fost inregistrata in contabilitate, document care, cu ocazia verificarii, a prezentat modificari si corecturi cu privire la bunurile inscrise in acesta.

Fata de aceste considerente, avand in vedere prevederile art.24 alin.(2) din Legea nr.345/2002, apreciem ca suma taxei pe valoarea adaugata inscrisa in factura fiscala nr. 2367307/27.05.2003 a fost corect exclusa de la deductibilitate, motivat de faptul ca bunurile aprovozonate nu au legatura cu activitatea economica a petentei, si in consecinta urmeza ca cererea acesteia sa fie respinsa ca neintemeiata.

Cu **privire la impozitul pe profit**, in conformitate cu prevederile art. 4 alin. (6) lit.m) din O.G. nr. 70/1994® si art. 9 alin. (7) lit. j) din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit nu sunt deductibile cheltuielile inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc, potrivit Legii Contabilitatii nr. 82/1991 cu modificarile ulterioare, conditiile de document justificativ.

Cum in cauza s-a dovedit ca facturile respective nu au respectat aceste prevederi legale, societatile comerciale furnizoare de bunuri fiind fictive, apreciem ca in mod corect organele fiscale au refuzat recunoastrea caracterului deductibil al cheltuielilor respective. Chiar daca petenta a actionat cu buna credinta nu este absolvita de orice culpa, legiitorul intelegand sa conditioneze deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in contabilitate de justificarea acestora prin documente legale, sens in care dispun si prevederile art. 6 din H.G. nr. 831/1997.

Mentionam ca in sensul celor de mai sus s-a pronuntat si Inalta Curte de Casatie si Justitie in mai multe decizii de speta cu continut similar.

Fata de aceste considerente apreciem ca fata de capatul de cerere cuprinzand impozitul pe profit aferent celor doua facturi fiscale au fost corect aplicate masurile de stabilire a diferentei suplimentare in suma de 88.106.736 lei si in consecinta urmeza ca cererea petentei sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele de mai sus, in temeiul art. 186 alin. (1), (2) si (3) din Codul de procedura fiscala® se

DECIDE:

1. Admiterea ca intemeiata a contestatiei formulate de S.C. X S.R.L., si pe cale de consecinta anularea corespunzatoare a masurilor dispuse prin procesul verbal din 29.04.2004 pentru suma totala de S lei – S RON stabilita suplimentar, reprezentand impozit pe profit (S1 lei – S1 RON) si taxa pe valoarea adaugata (S4 lei – S4 RON).

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de petenta si pe cale de consecinta mentinerea corespunzatoare a masurilor dispuse prin procesul verbal pentru suma totala stabilita suplimentar de S lei – 18.463 RON reprezentand impozit pe profit (S1 lei – S1 RON si taxa pe valoarea adaugata (S4 lei – S.4 RON)

3. Desfiintarea in totalitatea masurilor cuprinse in actul de control privind dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata, in suma totala de S2 + S5 lei – S2 + S5 RON si a penalitatilor de intarziere aferente in suma de S3 lei +S6 – S3 + S6 RON, urmand ca in raport cu dispozitivul deciziei, punctele 1 si 2, organele de control sa recalculeze si sa stabileasca suma accesoriilor datorate aferente diferentelor suplimentare, cu respectarea prevederilor art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala®.

4. Respingerea ca fiind fara obiect a capatului de cerere vizand recalcularea obligatiilor fiscale determinate de neinregistrarea la timp a impozitelor si taxelor locale, a dobanzilor cuvenite asociatilor pentru imprumuturi acordate societatii, precum si a solicitarii de compensare a taxei pe valoarea adaugata.

Prezenta poate fi atacata in termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrita-Nasaud, Sectia contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV

L.S.