

DECIZIA NR.241

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre D.G.F.P. -Serviciul Juridic, prin adresa cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei depusa de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala, prin care s-a stabilit suplimentar de plata suma, care se compune din:

- impozit pe profit
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- taxa pe valoarea adaugata
- majorari de intarziere aferente TVA

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin prezentare reprezentantului legal al societatii la sediul institutiei si de data inregistrarii contestatiei la D.G.F.P. -Activitatea de Inspecție Fiscala, conform stampilei acestei institutii.

Prin Decizie, D.G.F.P.-Biroul de Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la suma reprezentand impozit pe profit, TVA si accesorii aferente, pana la pronuntarea unei solutii irevocabile pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, intrucat actul de control si anexele au fost inaintate organelor de urmarire si cercetare penala.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P. , Serviciul Juridic din cadrul D.G.F.P., comunica faptul ca, impotriva Deciziei, SC X a promovat actiune in instanta.

Solutionand cauza, Tribunalul prin Sentinta civila a admis actiunea reclamantei si a anulat actele administrativ fiscale contestate.

Impotriva Sentintei civile, D.G.F.P. prin Serviciul Juridic a formulat recurs.

Urmare a solutionarii recursului, Curtea de Apel, prin Decizia civile, modifica in tot sentinta atacata, in sensul ca:

-admite in parte actiunea formulata de reclamanta in contradictoriu cu D.G.F.P.;

-dispune anularea deciziei emisa de D.G.F.P. si obliga institutia sa solutioneze pe fond contestatia formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere si Raportul de inspectie fiscala;

-respinge ca prematura cererea privind anularea Deciziei de impunere si Raportul de inspectie fiscala.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206 si 207 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de SC X SRL.

I.SC X SRL formuleaza contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala si Deciziei de impunere, prin care organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului impozit pe profit si TVA.

1. In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de catre organele de inspectie fiscala prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu piese de schimb auto, inregistrate in contabilitate in baza facturii fiscale emisa de SC O, contestatoarea motiveaza astfel:

Organele de inspectie fiscala nu probeaza cu documente din care sa rezulte ca societatea furnizoare nu a depus declaratii de impozite si taxe in perioada in care s-au achizitionat piese de schimb, respectiv trimestrul III 2004, in conditiile in care Garda Financiara in procesul verbal incheiat mentioneaza ca SC O nu a mai depus declaratii de impozite si taxe din martie 2005.

Contestatoarea sustine ca nu are cum sa afecteze deductibilitatea cheltuielilor si a TVA inscrisa in factura, faptul ca emitentul facturii nu mai functioneaza la sediul declarat sau ca nu a mai depus declaratii privind impozitele si taxele incepand cu luna martie 2005.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine ca a inregistrat in evidentele contabile, cheltuielile cu piesele de schimb in baza documentelor justificative respectiv factura fiscala , nota de receptie si constatare de diferente, bon de consum, documente intocmite in conformitate cu prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991, H.G. nr.831/1997, OMF nr.425/1998 si Legii nr.571/2003.

Astfel ca, invocarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal nu are relevanta in speta deoarece cheltuielile cu piesele de schimb au la baza documente justificative.

Referitor la mentiunea organului de inspectie fiscala ca, administratorul SC O nu se afla in tara la emiterea facturii iar potrivit adresei ITM aceasta societate nu a avut angajati, contestatoarea sustine ca acest lucru este irelevant deoarece factura in cauza contine toate elementele obligatorii prevazute de art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la lipsa documentelor privind serviciile de montaj a pieselor auto, contestatoarea sustine ca montajul pieselor s-a efectuat de catre administratorul societatii care are studii in domeniu.

Fata de consideratiile de fond ale organelor de inspectie fiscala potrivit carora societatea nu poate face dovada ca cheltuielile efectuate cu piesele de schimb auto au contribuit la realizarea de venituri impozabile, contestatoarea sustine ca ;

- in perioada verificata a desfasurat activitate comerciala avand la baza comertul cu covoare, mocheta si linoleum

- societatea si-a desfasurat activitatea cu mijloace de transport proprii pentru care s-au intocmit foi de parcurs

- pentru mentinerea in bune conditii a parcului auto si respectarea legislatiei in vigoare, societatea a efectuat periodic lucrari de reparatii si intretinere a autovehiculelor proprii, operatiuni care au fost considerate ca deductibile fiscal de catre organele de inspectie fiscala

- societatea a intocmit si prezentat echipei de inspectie fiscala o nota din care rezulta ca autoturismele societatii au fost folosite in activitatea firmei.

2.In ceea ce priveste TVA aferenta facturii reprezentand contravaloare piese de schimb auto emisa de SC O, contestatoarea sustine urmatoarele:

Societatea detine factura , in baza careia s-a dedus TVA , in original, completata in conformitate cu normele legale in vigoare si invoca in sustinere prevederile art.145 si art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Neacordarea dreptului de deducere a TVA pe considerentul ca societatea care a emis factura in cauza nu poate fi verificata nu este relevant deoarece

organele de inspectie fiscala au facut aceasta afirmatie fara sa constate daca piesele de schimb achizitionate au fost montate pe autoturismul utilizat in activitatea firmei.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala invoca prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in conditiile in care in anul 2004 erau in vigoare prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Fata de cele prezentate contestatoarea solicita admiterea contestatiei cu privire la impozitul pe profit si TVA si anulara partiala a actului administrativ fiscal contestat.

De asemenea contestatoarea solicita admiterea contestatiei si pentru majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit si TVA stabilite suplimentar de plata si contestate.

Totodata mentioneaza faptul ca obligatiile fiscale in quantum de... lei si majorarile de intarziere aferente, in valoare de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere si necontestate, au fost achitate cu O.P.

SCX solicita suspendarea executarii actului administrativ fiscal pana la solutionarea definitiva si irevocabila a contestatiei.

II. Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata catre bugetul statului impozit pe profit, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, TVA si majorari de intarziere aferente.

1.Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, cu privire la impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente, rezulta urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor inregistrate in contabilitate in contul 6024"Cheltuieli cu piesele de schimb" in baza facturii emisa de SC O.

Cu privire la SC O, care figureaza ca furnizor de piese de schimb auto, in procesul verbal intocmit de comisarii Garzii Financiare se specifica faptul ca in prezent aceasta societate este in lichidare iar asociat unic al societatii furnizoare este cetateanul moldovean.

Totodata, se mentioneaza faptul ca la data emiterii facturii asociatul unic al acestei societati nu se afla in tara iar din evidentele Inspectoratului Teritorial de Munca Brasov rezulta ca SC O nu a avut angajati.

In procesul verbal intocmit de Garda Financiara se mentioneaza ca din nota explicativa a administratorului SC X, reiese ca acesta nu-si aminteste prin cine i-au fost livrate piesele de schimb auto inscrise in factura, emisa de SC O.

De asemenea nu au fost prezentate documente din care sa rezulte montajul pieselor auto achizitionate cu factura mai sus amintita.

In procesul verbal intocmit de Garda Financiara se precizeaza faptul ca SC O nu functioneaza la sediul social declarat, neputandu-se efectua verificarea evidentei contabile a acestei societati. Din baza de date a A.F.P. rezulta ca SC O nu a depus declaratia 100 privind impozitul pe profit pe trimestrul III 2004 si decontul de TVA din luna august 2004, cand a fost emisa factura reprezentand contravaloare piese de schimb auto, catre SC X.

Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala au respins la deducere cheltuielile cu piesele de schimb auto evidentiata in

factura emisa de SC O deoarece contestatoarea nu a facut dovada realitatii achizitiei de piese auto inscrise in factura.

Cheltuielile cu piesele de schimb auto au fost respinse la deducere in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Ca urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor, organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil aferent anului 2004 si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004, organele de inspectie fiscala, pe perioada 26 septembrie 2004-31 iulie 2009, au calculat accesorii potrivit prevederilor O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

2.In ceea ce priveste TVA stabilit suplimentar de plata si contestata de SC X din raportul de inspectie fiscala, rezulta urmatoarele:

TVA respinsa la deducere de organele de inspectie fiscala este aferenta facturii, reprezentand contravaloare piese de schimb auto, emisa de SC O.

Organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA, in conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, avand in vedere ca nu s-a putut demonstra realitatea operatiunii si nu s-a putut dovedi ca aceasta operatiune a fost efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile.

Aferent TVA, stabilita suplimentar de plata , organele de inspectie fiscala, pe perioada 26.09.2004-31.07.2009, au calculat majorari de intarziere in conformitate cu prevederile O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2004-31.03.2009

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2004, **cauza supusa solutionarii D.G.F.P. Brasov prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor este daca societatea contestatoarea datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2004., prin considerarea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor cu piesele de schimb, inregistrate in evidentele contabile ale societatii in conditiile in care societatea contestatoare nu face dovada realitatii operatiunii consemnate in factura prezentata.**

In fapt, din raportul de inspectie fiscala, cu privire la impozitul pe profit, rezulta urmatoarele:

SC X a inregistrat in contabilitate factura de la SC O reprezentand piese de schimb auto.

Factura a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii in contul 6024 "Cheltuieli cu piese de schimb".

Din procesul verbal, intocmit de comisarii Garzii Financiare urmare a controlului efectuat la SC X, transmis D.G.F.P. cu adresa, cu privire societatea emitenta a facturii in cauza respectiv SC O, se mentioneaza urmatoarele:

- asociat unic al societatii furnizoare este cetateanul moldovean.

-la data emiterii facturii asociatul unic al acestei societati nu se afla in tara iar din evidentele Inspectoratului Teritorial de Munca rezulta ca SC O nu a avut angajati.

Din nota explicativa luata administratorului SC X reiese ca acesta nu-si aminteste prin cine i-au fost livrate piesele de schimb auto inscrise in factura emisa de SC O.

De asemenea nu au fost prezentate documente din care sa rezulte montajul pieselor auto achizitionate cu factura mai sus amintita.

In procesul verbal intocmit de Garda Financiara se precizeaza ca SC O nu functioneaza la sediul social declarat , neputandu-se efectua verificarea evidentei financiar- contabila a acestei societati.

Din baza de date a A.F.P. respectiv "Situatia depunerii declaratiilor lunare" existenta la dosarul contestatiei (fila 100) rezulta ca SC O a depus declaratia 100 privind impozitul pe profit pe trimestrul III 2004, declarand impozit pe profit zero si nu a depus decontul de TVA din luna august 2004, cand a fost emisa factura reprezentand contravaloare piese de schimb auto, catre SC X.

Totodata, din baza de date a A.F.P. rezulta ca SC O a intrat in faliment in data de 15.10.2008 iar in data de 01.06.2010 societatea a fost radiata.

Luand in considerare constatarile organelor de control din cadrul Garzii Financiare precum si faptul ca in timpul controlului societatea contestatoarea nu a facut dovada realitatii operatiunii inscrise in factura, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. -Activitatea de inspectie fiscala nu au acordat drept de deductie a cheltuielilor cu piesele de schimb, inregistrate in evidentele contabile in contul 6024.

Organele de inspectie fiscala au recalculat profitul impozabil aferent anului 2004 si au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

Aferent impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004, organele de inspectie fiscala, pe perioada 26 septembrie 2004-31 iulie 2009, au calculat accesorii.

In contestatia formulata, contestatoarea sustine ca a inregistrat in evidentele contabile, cheltuielile cu piesele de schimb in baza documentelor justificative respectiv factura fiscala, nota de receptie si constatare de diferente, bon de consum, documente intocmite in conformitate cu prevederile Legii contabilitatii nr.82/1991, H.G. nr.831/1997, OMF nr.425/1998 si Legii nr.571/2003 si considera nejustificata masura respingerii la deductibilitate a cheltuielilor.

Pentru cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.21

"(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare."

[...]

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;"

Potrivit prevederilor legale, se retine ca sunt deductibile la calculul impozitului pe profit doar cheltuielile efectuate pentru obtinerea de venituri in baza unor documente justificative prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune a bunurilor.

De asemenea, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii nr. 82/1991.

La art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicatase specifica:

"(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

De asemenea, potrivit pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare."

Astfel, potrivit prevederilor legale mai sus mentionate orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei într-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind calitatea de document justificativ iar documentele justificative inregistrate in evidentele contabile angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit vizat si aprobat precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca factura emisa de SC O, inregistrata in evidentele contabile in luna august 2004 de SC X nu are calitatea de document justificativ in conditiile in care societatea emitenta nu a inregistrat in contabilitate factura in cauza, nu a depus la organul fiscal teritorial Declaratia (formular 100) privind impozitul pe profit pe trimestrul III 2004 si Decontul de TVA aferent lunii august 2008.

Se retine totodata ca, organele de control din cadrul Garzii Financiare au incercat sa efectueze un control la SC O in vederea verificarii realitatii operatiunii inregistrata in factura emisa catre SC X insa societatea furnizoare nu functiona la sediul declarat iar reprezentantii societatii nu au putut fi contactati.

Mai mult, urmare a investigatiilor realizate de organele de politie s-a constata ca administratorul societatii, care a semnat factura in cauza la rubrica "Semnatura si stampila furnizorului" nu se afla in tara la data emiterii facturii din evidentele Inspectoratului Teritorial de Munca rezulta ca SC O nu a avut angajati, astfel ca realitatea livrării de piese auto catre SC X nu a fost probata, rezultand astfel ca operatiunea nu a fost reala.

Din nota explicativa luata administratorului SC X de catre comisarii Garzii Financiare reiese ca acesta **nu-si aminteste prin cine i-a livrate piesele de schimb auto inscrise in factura emisa de SC O si de asemenea nu-si aminteste cum a intrat in posesia facturii in cauza.**

Administratorul societatii contestatoare, in raspunsul la Nota explicativa, specifica faptul ca "Piesele au fost livrate la depozit intr-o dupa amiaza de un microbuz alb. Nu pot preciza nume sau alte date referitoare la firma furnizoare. Nu imi amintesc daca factura am primit-o prin posta sau impreuna cu piesele".

La data producerii faptei erau in vigoare prevederile H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, conform carora documentul care insoteste marfa pe timpul transportului este Avizul de insotire a marfii si acesta se întocmeste de societatea furnizoare in momentul livrării marfii, cand nu are posibilitatea întocmirii facturii.

Potrivit H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, avizul de insotire a marfii:

"1. Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- document ce stă la baza întocmirii facturii;*
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;*
- document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul aceleiași unități în cazul transferului.*

2. Se întocmește în trei exemplare de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, făcându-se mențiunea "Urmează factura".

În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități patrimoniale dispersate teritorial, avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură".

Se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul desfacere, care semnează pentru întocmire.

Pe avizul de însoțire a mărfii, emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți sau pentru vânzare în regim de consignație, se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți" sau "Pentru vânzare în regim de consignație", după caz, etc.

În celelalte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

3. Circulă:

- la furnizor;*
- la delegatul unității care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire (exemplarul 1);*
- la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităților livrate în evidențele acestuia și pentru întocmirea facturii (exemplarele 2 și 3);*

- la compartimentul financiar-contabil, atașat la factură (exemplarul 3);
- la cumpărător:
 - la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor (exemplarul 1);
 - la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia (exemplarul 1);
 - la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașat la factură (exemplarul 1).

În cazul valorilor materiale prelucrate la terți, pe exemplarul respectiv se face mențiunea "Din prelucrare la terți".

4. Se arhivează:

- la furnizor:
 - la compartimentul desfacere (exemplarul 2);
 - la compartimentul financiar-contabil, atașat la exemplarul 3 al facturii (exemplarul 3);
- la cumpărător:
 - la compartimentul financiar-contabil, atașat la exemplarul 1 al facturii (exemplarul 1)."

La dosarul contestatiei societatea nu a prezentat avizul de insotire a marfii pe timpul transportului intocmit de societatea furnizoare.

In documentele de inregistrare in contabilitate a achizitiei de piese auto este specificata doar factura care poarta semnatura administratorului SC O.

Din adresa emisa de I.P.J.-Serviciul de Investigare a Fraudelor rezulta ca administratorul societatii nu se afla in tara in data cand a fost emisa factura catre SC X.

Prin contestatia depusa societatea contestatoare considera ca este irelevant faptul ca administratorul societatii furnizoare, nu era in tara la data emiterii facturii si faptul ca din evidentele Inspectoratului Teritorial de Munca rezulta ca societatea nu avea angajati.

Luand in considerare informatiile transmise de Inspectoratul de Politie , Garda Financiara si faptul ca factura prezentata poarta semnatura de emitere a administratorului, care nu se afla in tara la data emiterii facturii, iar administratorul SC X declara ca nu-si aminteste cum a intrat in posesia facturii, nici prin cine au fost livrate piesele, organele de solutionare a contestatiei retin ca societatea contestatoare nu face dovada realitatii operatiunii consemnate in factura .

In drept, art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

"2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Prezentarea unei facturi emisa de societatea furnizoare, semnata de o persoana care la data emiterii nu se afla in tara, nu poate constitui document justificativ de inregistrare in evidentele contabile a operatiunii economice.

Totodata, in procesul verbal de constatare, organele de control din cadrul Garzii Financiare specifica faptul ca D.G.F.P. a efectuat un control la SC O, in urma caruia a fost intocmit procesul verbal din care rezulta ca aceasta societate s-a sustras de la plata catre bugetul statului a impozitelor si taxelor rezultate din operatiunile comerciale derulate cu SC X.

Din procesul verbal intocmit de D.G.F.P, rezulta ca SC O nu a inregistrat in evidentele contabile factura reprezentand contravaloare piese auto, si de asemenea, nu a declarat bugetului de stat impozitele si taxele rezultate din acesta tranzactie.

Se retine astfel ca, factura reprezentand contravaloare piese auto, nu a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii furnizoare si nu au fost calculate si declarate bugetului de stat impozitele si taxele rezultate din tranzactie, neavand astfel calitate de document justificativ document care sa stea la baza inregistrarii operatiunii in contabilitatea SCX potrivit prevederilor legale invocate.

Cheltuielile cu piesele de schimb auto înregistrate în contabilitate in baza facturii in cauza nu au la baza un document justificativ, operatiunea fiind considerata fictiva.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia in mod nejustificat cheltuiala nu a fost acceptata la deductibilitate pe motiv ca furnizorul nu functioneaza la sediul declarat, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Motivul respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu piesele de schimb este in fapt acela ca nu s-a facut dovada realitatii livrarii bunurilor inscrise in factura; Reprezentantul legal al societatii furnizoare, care a semnat factura la rubrica "Semnatura si stampila furnizorului" nu s-a aflat in tara la data livrarii bunurilor conform facturii, iar un alt document din care sa rezulte livrarea de bunuri nu a fost prezentat la dosarul contestatiei.

Totodata din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca societatea furnizoare nu a inregistrat in evidentele contabile factura in cauza si nu a declarat bugetului de stat impozitele si taxele rezultate din veniturile realizate din aceasta tranzactie astfel ca, operatiunea economica nu este reala iar constatarea organelor de control este corecta si legala.

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobândind calitatea de document justificativ iar documentele justificative inregistrate in evidentele contabile angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit vizat si aprobat precum si a celor care le-a inregistrat in evidentele contabile, astfel ca raspunderea pentru inregistrarea in evidentele contabile a facturii este si a SC X.

Mai mult, potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile iar din documentele existente la dosarul contestatiei nu rezulta ca achizitia de piese auto a fost in mod real efectuata si ca acestea au fost destinate realizarii veniturilor impozabile ale societatii.

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale enuntate in speta si documentele existente la dosarul contestatiei, se vor mentine ca legale constatările

organelor de inspectie fiscala si se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile cu piesele de schimb auto inregistrate in evidentele contabile in luna august 2004, stabilite ca nedeductibile.

Potrivit prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*"

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit suplimentar impozit pe profit aferent cheltuielilor cu piesele de schimb auto in conformitate cu prevederile art.17, art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2004, si anume:

-art.17

"1) Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 25%."

-art.19

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

In consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit, argumentele societatii contestatoare nefiind in masura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

2.In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala , contestata de societate, **D.G.F.P. este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta facturii emise de SC O in conditiile in care nu au fost indeplinite conditiile de exigibilitate a taxei la furnizorul de bunuri.**

In fapt, societatea a inregistrat in contabilitate piese de schimb auto conform facturii emisa de SC O.

Factura a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii in contul 6024" Cheltuieli cu piese de schimb" si totodata societatea a dedus TVA aferenta.

Dupa cum am mentionat si la pct.1"impozit pe profit", din verificarile efectuate de organele de control s-a constatat ca societatea furnizoare nu a inregistrat in evidentele contabile factura emisa catre SC X si de asemenea nu a colectat, declarat si achitat bugetului de stat TVA aferenta acestei facturi.

Totodata, societatea contestatoare nu a facut dovada realitatii operatiunii inregistrata in factura si ca piesele de schimb evidentiate sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile ale societatii, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au respins la deducere TVA aferenta facturii in cauza.

In ceea ce priveste TVA, societatea contestatoare sustine ca factura reprezentand contravaloare piese de schimb auto emisa de SC O, in baza careia

s-a dedus TVA a fost prezentata in original si completata in conformitate cu normele legale in vigoare, invocand in sustinere prevederile art.145 si art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.145 si art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

" Faptul generator și exigibilitatea - reguli generale

(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) 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.

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;"

-art.145

"(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată."

-art.155

"(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri." [...]

8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;*
- d) numele, adresa și codul de înregistrare fiscală, după caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*
- f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;*
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;*
- h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile."*

Potrivit prevederilor legale în speta , o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei în condițiile în care achizițiile sunt destinate a fi utilizate în folosul tranzacțiilor impozabile și deține o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (8) din Cod fiscal.

Pentru a dovedi că bunurile sunt utilizate, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată să demonstreze că acestea au fost livrate efectiv de către furnizor și sunt necesare utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2004, legiuitorul reglementează la punctul 51 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.145 alin.(8) din Codul fiscal și anume:

"(1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare."

Potrivit prevederilor legale mai sus mentionate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila, inregistrata in scopuri de TVA , trebuie sa justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa-i fie livrate de **o alta persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA**, cu exemplarul original al facturii care trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu informatiile prevazute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Prin urmare, poate fi dedusa numai taxa pe valoarea adaugata inregistrata in documentele care indeplinesc cerintele prevazute in legislatie, mentionata mai sus, in vigoare pe perioada derularii operatiunilor respective.

Totodata, pentru a determina starea de fapt fiscala, potrivit prevederilor art.7 alin.(2) din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

"(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."

La art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, se precizeaza:

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei."

Din documentele existente la dosarul contestatiei, prezentate la pct.1 "impozit pe profit" rezulta urmatoarele:

- factura reprezentand contravaloare piese auto, nu a fost inregistrata in evidentele contabile ale societatii furnizoare

- administratorul societatii, care a semnat factura in cauza la rubrica "Semnatura si stampila furnizorului" nu se afla in tara la data emiterii facturii iar din evidentele Inspectoratului Teritorial de Munca rezulta ca SC O nu a avut angajati, astfel ca realitatea livrarii de piese auto catre SC X nu a fost probata, rezultand astfel ca, operatiunea nu a fost reala.

- la dosarul contestatiei nu s-a depus un alt document din care sa rezulte livrarea efectiva a pieselor de schimb auto inregistrata in factura (aviz de insotire a marfurilor)

- societatea contestatoare nu dovedeste ca piesele de schimb achizitionate au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

- S.C. O nu a inregistrat in evidentele contabile, jurnalul de vanzari, decontul de TVA , TVA colectata aferenta facturii in cauza si nu a achitat-o bugetului de stat.

Se retine ca, societatea furnizoare nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata la momentul la care a intervenit faptul generator si exigibilitatea acesteia in conformitate cu prevederile art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Dupa cum am precizat si mai sus dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de exigibilitatea taxei iar intrucat indeplinirea acesteia nu a putut fi dovedita pe considerentul ca furnizorul de bunuri nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata dupa cum rezulta din documentele mai sus prezentate, nici dreptul de deducere a TVA aferenta facturii emise de S.C. O nu a luat nastere.

Totodata, operatiunea realizata in baza facturii poate fi considerata ca neavand la baza un document justificativ, in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, mai sus enuntat, in conditiile in care nu s-a facut dovada livrarii bunurilor.

Potrivit legii fiscale inscrisurile care nu indeplinesc calitatea de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea TVA.

Mai mult, documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-a intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate.

Referitor la sustinerile societatii contestatoare potrivit careia "nu are cum sa afecteze deductibilitatea cheltuielilor si a TVA inscrisa in factura, faptul ca emitentul facturii nu mai functioneaza la sediul declarat sau ca nu a mai depus declaratii privind impozitele si taxele in luna august 2008" mentionam ca aceasta afirmatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, realitatea operatiunii este strans legata de identificarea furnizorului si a activitatii desfasurate de aceasta.

In acest sens, sunt si dispozitiile Deciziei V a Inaltei Curti de Casatie si Justitie din 15 ianuarie 2007, publicata in M.O. nr.732/30.10.2007.

De asemenea, in speta nu poate fi luata in considerare emisa de Ministerul Finantelor referitor la deductibilitatea TVA, aceasta fiind emisa pentru o alta situatie decat cea din actuala speta in care societatea contestatoare nu dovedeste ca operatiunea este reala, nu a fost inregistrata in contabilitatea furnizorului iar taxa pe valoarea adaugata nu a devenit exigibila.

Prin urmare, tinand cont de faptul ca factura in cauza a fost emisa de o societate care nu a evidentiat in Decontul de TVA si nu a achitat bugetului de stat TVA, se retine ca factura in cauza nu reprezinta document justificativ de inregistrare in contabilitate si pe cale de consecinta societatea contestatoare nu beneficiaza de dreptul de deducere a TVA inscrisa in acestea din urmatoarele considerente:

Ca principiu general, taxa pe valoarea adaugata este rezultatul aplicarii, la nivelul fiecarui stadiu al productiei sau comercializarii, la valoarea adaugata, adica la plusul de valoare conferit produsului sau serviciului considerat. Aplicarea la valoarea adaugata se face de asa maniera incat la sfarsitul ciclului industrial si/sau comercial parcurs de un bun, indiferent de durata ciclului, cheltuiala fiscala totala care a grevat acest bun corespunde taxei calculate asupra pretului de vanzare suportate de consumator.

Cu alte cuvinte pentru a facilita calculul si colectarea, cota de TVA se aplica la pretul de vanzare al bunurilor sau serviciilor comercializate. Cum TVA intervine la fiecare stadiu al unei filiere de productie sau comercializare, dar si pentru a evita efectul cumulativ al impozitarii in cascada, trebuie dedusa din TVA incasata (colectata) de la clienti, TVA platita furnizorilor, pentru cumpararile de bunuri sau servicii.

Astfel, atunci cand o societate factureaza TVA clientului sau, ea actioneaza in contul statului, caruia va trebui sa-i plateasca diferenta intre TVA

colectata la clienti si TVA platita furnizorilor sai care, la randul lor, au procedat la colectarea si varsarea (virarea) TVA la bugetul statului.

Din cele de mai sus se retine ca TVA se bazeaza pe principiul sau mecanismul deductibilitatii pentru aplicarea caruia fiecare subiect calculeaza taxa asupra preturilor bunurilor vandute sau serviciilor prestate si deduce taxa care a grevat costul elementelor constitutive ale acestui pret.

Ori, in raport de situatia de fapt prezentata anterior, furnizorul S.C O nu a colectat TVA aferenta facturii, nu a declarat TVA prin Decont de TVA, nu a facut plata catre bugetul statului si in consecinta nu se poate porni de la premiza ca acesta a colectat si achitat obligatia la bugetul general consolidat al statului, astfel incat potrivit principiului general descris mai sus societatea contestatoare sa aiba dreptul sa isi deduca TVA aferenta.

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si documentele existente la dosarul contestatiei se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal nu au acordat drept de deducere a TVA aferenta facturii emise de S.C. O in conditiile in care acestea nu au fost inregistrate in evidentele contabile ale furnizorului si taxa pe valoarea adaugata nu a fost declarata bugetului de stat la data la care a intervenit faptul generator si exigibilitatea.

Prin urmare, avand in vedere ca societatea furnizoare de bunuri nu a colectat si declarat taxa pe valoarea adaugata, nici dreptul de deducere a TVA aferenta facturii emisa de SC O nu a luat nastere, motiv pentru care se va respinge contestatia formulata de SC X ca neintemeiata cu privire la TVA .

Referitor la majorarile de intarziere si penalitatile aferente impozitului pe profit si majorarile de intarziere si penalitatile aferente TVA, contestate de societate, mentionam:

Organele de inspectie fiscala au calculat accesorii aferente impozitului pe profit de plata .

De asemenea, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii aferente TVA stabilita de plata.

Accesoriile au fost calculate in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata.

Prin prezenta decizie a fost respinsa contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit stabilita suplimentar de plata, astfel ca se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la accesoriiile aferente debitului de plata potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul".

De asemenea se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la accesoriiile aferente TVA stabilita suplimentar de plata, potrivit aceluiasi principiu de drept.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.