

DECIZIE nr. 840 / 61 / 11.03.2010

I. Obiectul contestatiei il constituie anulara partiala a Deciziei de impunere nr. 800/28.12.2009 pentru suma totala de ... lei reprezentand :

- impozit pe profit in suma de lei
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in cuantum de lei
- TVA respinsa la rambursare de catre organele de inspectie fiscala in suma de lei
- majorari de intarziere aferente TVA in cuantum de lei.

Contestatoarea sustine ca factura emisa de SC, indeplineste conditia de document justificativ, asa cum este reglementat de OMFP nr. 1850/2004 privind registrele si documentele financiar - contabile (valabil pana la data de 31.12.2008) :

"1. Persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, consemneaza operatiunile economico-financiare, in momentul efectuarii lor, in documente justificative, pe baza carora se fac inregistrari in jurnale, fise si alte documente contabile, dupa caz.

2. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea si, dupa caz, sediul unitatii care intocmeste documentul;
- numarul documentului si data intocmirii acestuia;
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (cand este cazul);
- continutul operatiunii economico-financiare si, atunci cand este necesar, temeiul legal al efectuarii acesteia;
- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;
- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atributii de control financiar preventiv si ale persoanelor in drept sa aprobe operatiunile respective, dupa caz;
- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate pot dobandi calitatea de document justificativ numai in conditiile in care furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare".

De asemenea, pentru nedeclararea livrarilor efectuate de catre SC, legislatia fiscala referitoare la impozitul pe profit nu prevede raspunderea fiscala pentru fapta altuia; afirmatia organului de inspectie fiscala ca aceste achizitii nu sunt destinate realizarii de venituri si nu au la baza documente justificative legale, bazandu - se pe neindeplinirea obligatiilor declarative ale

furnizorului(bilant, declaratie 394) nu poate substitui textului de lege si nu poate constitui argument de drept pe care sa se bazeze decizia de refuz a deductibilitatii acestor sume.

In consecinta impozitul pe profit in suma de lei si majorarile de intarziere in quantum de lei sunt nedatorate.

Cu privire la impozitul pe profit in suma de lei stabilit suplimentar si a majorarilor de intarziere in quantum de..... lei, intre societate si SC SRL a intervenit un contract de prestari servicii pentru realizarea lucrarilor de recoltare (contractul nr. 24/10.07.2006), iar in data de 08.05.2008 a fost incheiat un contract de inchiriere a doua combine agricole ; contestatoare sustine ca desi in contractul de inchiriere s-a prevazut ca intra in vigoare la data de 08.05.2008, ulterior prin actul aditional nr. 109/28.05.2008 s-a prevazut ca acest contract intra in vigoare incepand cu data de 07.08.2008.

Pe cale de consecinta, se contesta si TVA in suma de lei considerata ca nedeductibila de catre organul de inspectie fiscala si majorarile de intarziere aferente in suma de.... lei.

Petenta sustine ca in aceste conditii emiterea facturii nr. 31/22.07.2008 este perfect legala si in acord cu vointa partilor, deoarece la data emiterii facturii fiscale era in vigoare contractul nr. 24/10.07.2006 si totodata factura fiscala nr. 322/02.02.2009 este legala deoarece a fost emisa in baza contractului de inchiriere.

Cu privire la suma de lei aferenta vanzarilor de grau efectuate in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 SC SA sustine ca daca s-ar fi luat in considerare contractul de depozit (custodie), atunci nu s-ar fi creat confuzia referitoare la livrarea cantitatii de kg grau din productia anului 2008, transportul acestei cantitati spre locul de depozitare nu poate genera inregistrari de venituri impozabile, respectiv obligatii de plata privind impozit pe profit in suma de lei, accesoriile aferente impozitului pe profit in quantum de lei si majorarile intarziere in suma de lei pentru TVA colectata prin reconsiderarea momentului exigibilitatii TVA.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr. 9161/28.12.2009, organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada verificata contribuabilul a inregistrat in contabilitate documente care nu indeplinesc calitatea de documente justificative, a inregistrat in conturile de cheltuieli pentru aceleasi utilaje atat chiria cat si prestarile de servicii si nu a inregistrat venitul obtinut ca urmare a livrarii cantitatii de grau in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 in lunile octombrie - noiembrie 2008, dupa cum urmeaza :

1. Cu privire la impozitul pe profit

* nu s-au respectat prevederile art.21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la inregistrarea

in contabilitate in luna aprilie 2008 a unui numar de 7 facturi de achizitie ingrasaminte chimice complexe emise de SC; prin accesarea bazei de date a MFP organele de inspectie fiscala au constatat ca acest furnizor nu a depus bilantul contabil pe anul 2008, nu este platitor de TVA si nu a declarat livrarile de bunuri catre SC

* in baza facturii nr. 31/22.07.2008 emisa de SC s-au inregistrat cheltuieli in suma de ... lei reprezentand prestari de servicii agricole (recoltat orz, rapita, grau) cu doua combine CLASS, desi prin contractul de inchiriere nr. 97/08.05.2008 se prevede ca pentru aceleasi combine se va factura contravaloarea chiriei. In baza contractului de inchiriere a fost emisa factura fiscala nr. 322/02.02.2009 reprezentand contravaloarea chiriei pentru cele doua utilaje pe un an calendaristic. Conform clauzelor contractuale rezulta ca facturarea se face la sfarsitul unui an agricol, iar factura emisa in luna februarie 2009 de catre SC SRL face referire la anul agricol 2008 si pe cale de consecinta factura nr. 31/22.07.2008 a fost emisa nejustificat.

* nu au fost inregistrate venituri in suma de lei ca urmare a vanzarilor de grau in lunile octombrie - noiembrie 2008 efectuate in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008. Ulterior intocmirii acestui contract a fost intocmit proces - verbal de custodie avand in vedere ca marfa a fost expediat conform avizelor de insotire a marfii si vanduta conform contractului, drept pentru care organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare contractul de custodie.

2.Referitor la TVA

Asa cum s-a prezentat la capitolul referitor la impozitul pe profit, factura nr. 31/22.07.2008 emisa de SC a fost emisa nejustificat, iar TVA in suma de lei este nedeductibila.

Referitor la procesul - verbal de custodie fn/01.12.2008 organul de inspectie fiscala a reconsiderat momentul exigibilitatii TVA colectata in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 in care este prevazut ca vanzarea are loc in lunile octombrie - noiembrie 2008, iar procesul verbal de custodie nu a fost luat in considerare in conditiile in care marfa a fost expediat si vanduta conform avizelor de insotire a marfii cuprinse in anexa nr. 12 a Raportului de inspectie fiscala.

Prevalandu - se de procesul-verbal de custodie fn/01.12.2008 contribuabilul a facturat cantitatea de grau expediat spre SC in lunile februarie, iunie si august anul 2009.

Deoarece contribuabilul nu a prezentat situatia cronologica a bunurilor eliberate din depozitul clientului SC SRL organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de ... lei pentru reconsiderarea momentului exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata.

Perioada supusa verificarii pentru impozitul pe profit este 01.01.2008 -

31.12.2008, iar pentru TVA este 01.01.2008 - 31.10.2009.

III. Avand in vedere constatarile organului de control, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata in baza referatului nr. 8738/10.03.2010, Biroul solutionarea contestatiilor retine ca obiectul contestatiei il constituie anularea partiala a deciziei de impunere nr. 800/28.12.2009 emisa de catre organele de inspectie fiscala ale DGFP

Contestatoarea sustine ca factura emisa de SC, indeplineste conditia de document justificativ, asa cum este reglementat de OMFP nr. 1850/2004 privind registrele si documentele financiar - contabile (valabil pana la data de 31.12.2008).

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la recalcularea profitului impozabil al contestatoarei din urmatoarele considerente :

* la inregistrarea in contabilitate in luna aprilie 2008 a unui numar de 7 facturi de achizitii ingrasaminte chimice complexe emise de SC nu s-au respectat prevederile art.21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare care prevede ca :

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

.....
f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor".

In urma accesarii paginii de internet a Ministerului Finantelor Publice organul de inspectie fiscala a concluzionat ca furnizorul SC nu are calitatea de platitor de TVA, nu a depus bilantul contabil pe anul 2008, iar din baza de date accesata de CSII privind declaratiile informative 394 rezulta ca nu au fost declarate livrarile de bunuri catre SC SA.

Cu privire la aceste informatii se retine ca organul de inspectie fiscala nu a concluzionat ca SC este declarat inactiv pentru a fi aplicate prevederile art. 11 (1¹) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare:

"(1¹) Autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie efectuata de un contribuabil declarat inactiv prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala".

Din aceste informatii organul de inspectie fiscala a stabilit ca facturile in cauza nu indeplinesc calitatea de document justificativ, desi furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare prevazute de OMFP nr. 1850/2004 (valabil pana la data de 31.12.2008).

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca la verificarea efectuata organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art. 7 al. (2) si al. (3) din OG nr. 92/2003 republicata, care precizeaza ca :

“(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt (...).”

Afirmatia organului de inspectie fiscala ca SC nu este platitoare de TVA nu este sustinuta cu o analiza completa a situatiei si anume :

- codul fiscal inscris in factura emisa este precedat de prefixul RO reglementat de art.154.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza: *"Codul de inregistrare in scopuri de TVA, atribuit conform art. 153 si 153¹, are prefixul <<RO>>, conform Standardului international ISO 3166 - alpha 2".*

- daca este neplatitoare de TVA (asa cum rezulta din informatiile luate de pe site - MFP) nu are obligatia depunerii declaratiei recapitulative 394.

Pentru a se clarifica aceste aspecte, organul de inspectie fiscala avea posibilitatea solicitarii unei verificari incrucisate reglementate de art. 97 (1) lit. b) din OG nr. 92/2003 republicata, astfel :

"(1) In realizarea atributiilor, inspectia fiscala poate aplica urmatoarele proceduri de control:

.....
b) controlul incrucisat, care consta in verificarea documentelor si operatiunilor impozabile ale contribuabilului, in corelatie cu cele detinute de alte persoane; controlul incrucisat poate fi si inopinat".

Referitor la dovada intrarii in gestiune a marfurilor achizitionate de la SC SRL, organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca la dosar au fost anexate notele de receptie si constatare de diferente dar nu sunt semnate de catre comisia de receptie si in consecinta nu se poate face dovada intrarii in gestiune a acestor produse.

Nu poate fi retinuta afirmatia contestatoarei ca neindeplinirea obligatiilor declarative ale furnizorului(bilant, declaratie 394) nu poate constitui argument de drept pe care sa se bazeze decizia de refuz a deductibilitatii sumei de lei, deoarece neindeplinirea acestor obligatii are ca si consecinta declararea ca inactiv dar organele de inspectie fiscala nu au precizat acest aspect.

Organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca informatiile furnizate pe site-ul Ministerului Finantelor Publice sunt reale, adica furnizorul SC nu este luat in evidenta ca platitor de TVA si in consecinta facturile fiscale emise nu dau dreptul la deducerea TVA.

* Referitor la cheltuielile in suma de lei inregistrate in baza facturii nr. 31/22.07.2008 emisa de SC reprezentand prestari de servicii agricole (recoltat orz, rapita, grau) cu doua combine CLASS se retine ca prin contractul

de inchiriere nr. 97/08.05.2008 s-a prevazut ca pentru aceleasi combine se va factura contravaloarea chiriei. In baza contractului de inchiriere a fost emisa factura fiscala nr. 322/02.02.2009 reprezentand contravaloarea chiriei pentru cele doua utilaje pe un an calendaristic. Conform clauzelor contractuale rezulta ca facturarea se face la sfarsitul unui an agricol, iar factura emisa in luna februarie 2009 de catre SC face referire la anul agricol 2008 si pe cale de consecinta factura nr. 31/22.07.2008 a fost emisa nejustificat.

Pe cale de consecinta, pentru realizarea acelorasi venituri contribuabilul a efectuat atat cheltuieli cu prestarile de servicii cat si cheltuieli cu chiria pentru aceleasi utilaje, incalcandu-se astfel prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare privind calcularea impozitului pe profit: *"sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile"*.

Referitor la TVA dedusa din factura nr. 31/22.07.2008 se retine ca au fost incalcate prevederile art.145 (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza ca :

"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile".

Avand in vedere prevederile legale referitoare la impozitul pe profit si TVA, contribuabilul nu justifica realitatea operatiunilor economice derulate cu SC ... si SC, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma totala de lei reprezentand:

- impozit pe profit in suma de lei
- TVA in suma de ... lei.

* Cu privire la suma de..... lei pe care organele de inspectie fiscala a considerat ca reprezinta venituri obtinute ca urmare a vanzarilor de grau in lunile octombrie - noiembrie 2008 efectuate in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 se retine ca ulterior intocmirii acestui contract a fost intocmit proces - verbal de custodie.

Organul de inspectie fiscala a recalculat profitul impozabil, respectiv impozit pe profit, rezultand o diferenta de ... lei si majorari de intarziere in cuantum de lei.

Referitor la procesul - verbal de custodie fn/01.12.2008 organul de inspectie fiscala a reconsiderat momentul exigibilitatii TVA colectata in baza contractului de vanzare - cumparare nr. 227/09.09.2008 in care este prevazut ca vanzarea are loc in lunile octombrie - noiembrie 2008, motiv pentru care au calculat majorari de intarziere in cuantum de lei.

Fata de sustinerea organelor de inspectie fiscala ca *marfa a fost expediata conform avizelor de insotire a marfii si vanduta conform contractului* ", organul investit cu solutionarea contestatiilor retine ca

documentul care consemneaza livrarea marfurilor (transmiterea dreptului de proprietate) este factura fiscala asa cum prevede art. 155 (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare :

" (1) Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, (...) trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului in care factura a fost deja emisa".

De asemenea, la art. 155¹ (4) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare se precizeaza ca :

"(4) In cazul livrarilor in vederea testarii sau pentru verificarea conformitatii, a stocurilor in regim de consignatie sau a stocurilor puse la dispozitie clientului, la data punerii la dispozitie sau a expedierii bunurilor, persoana impozabila va emite catre destinatarul bunurilor un document care cuprinde urmatoarele informatii:

- a) un numar de ordine secvential si data emiterii documentului;*
- b) denumirea/numele si adresa partilor;*
- c) data punerii la dispozitie sau a expedierii bunurilor;*
- d) denumirea si cantitatea bunurilor.*

Expedierea graului catre SC s-a efectuat in baza avizelor de insotire a marfii cuprinse in anexa nr. 12 a) a raportului de inspectie fiscala.

Utilizarea acestui document este reglementata de OMEF nr. 3512/2008 care prevede ca :

"1. Serveste ca:

- document de insotire a marfii pe timpul transportului, dupa caz;

2. (...) In celelalte situatii (...) se face mentiunea cauzei pentru care s-a intocmit avizul de insotire a marfii si nu factura".

In concluzie, avizul de insotire a marfii nu serveste ca document de inregistrare in contabilitate a livrarilor de bunuri, iar veniturile luate in calcul in suma de lei pentru stabilirea profitului impozabil nu prezinta relevanta.

La solicitarea organului investit cu solutionarea contestatiilor ca organul de inspectie fiscala sa se pronunte asupra probelor noi depuse la dosarul contestatiei asa cum prevede art. 213 (4) din OG nr. 92/2003 republicata, prin raspunsul formulat prin adresa SAF- AIF nr. 2607/08.03.2010 inregistrata la DGFP sub nr. 8470/09.03.2010, nu se face referire la confirmarea stocului de produse aflate in custodie, respectiv la inregistrarile din fisa de magazie a SC SA din care rezulta ca la data de 31.12.2008 in stoc exista cantitatea de kg grau si astfel nu exista o certitudine ca marfa a fost livrata.

Fata de cele prezentate, rezulta ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere documentele prezentate la dosarul contestatiei si ca documentul in care se consemneaza vanzarea produselor este factura fiscala, (nu contractul de livrare incheiat intre parti), urmeaza desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr.800/28.12.2009 pentru suma totala de lei reprezentand impozit pe profit

in suma de lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei si accesoriile aferente TVA in cuantum de lei si refacerea acesteia, cu respectarea pct. 12.7 din Ordinul ANAF nr. 519/2005.

Cu privire la majorarile de intarziere (accesorii) in suma totala de lei aferente impozitului pe profit si TVA stabilite suplimentar, in temeiul art. 119 si 120 din OG. nr.92/2003 republicata modificata si completata care prevede ca :

ART.119

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere".

ART. 120

"(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv".

In ceea ce priveste accesoriile calculate aferente debitelor stabilite suplimentar se retine ca SC nu aduce nici un argument referitor la cuantumul majorarilor, cota de majorari aplicata, data de la care au fost calculate majorarile, insumarea produselor dintre baza de calcul a majorarilor, numarul de zile de intarziere precum si de faptul ca stabilirea de majorari, reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, contestatia va fi respinsa ca neintemeiata pentru suma totala de lei (reprezinta eroare de calcul a contestatoarei).

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul, Legii nr.571/2003 modificata si completata, HG nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu art. 216 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva Deciziei de impunere nr.800/28.12.2009 (partial), pentru suma totala de lei.

- impozit pe profit in suma de lei
- TVA in suma de lei.
- majorari de intarziere in suma totala de lei aferente impozitului pe profit si TVA (din care ...eroare de calcul a contestatoarei).

2.Desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr.800/28.12.2009 pentru suma totala de lei reprezentand :

- impozit pe profit in suma de lei,
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de lei,
- majorari de intarziere aferente TVA in cuantum de lei si refacerea acesteia, cu respectarea pct. 12.7 din Ordinul ANAF nr. 519/2005.