



DECIZIA nr. 142/2008

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Turda, la Activitatea de Inspectie Fiscala si remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice a jud.Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/...08.2008, de catre Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Turda, formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...06.2008.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatările din Raportul de inspectie fiscala partiala intocmit la data de ...06.2008 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj si inregistrat sub nr. -/...06.2008, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, prin care au fost retinute in sarcina contestatoarei obligatii suplimentare de plata in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente, la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- "y" lei impozit pe profit
- "y" lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- "y" lei taxa pe valoarea adaugata
- "y" lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207, alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), intrucat Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...06.2008, intocmita la data de ...06.2008, a fost comunicata petentei la data de ...07.2008 (potrivit datei inscrise pe adresa de transmitere catre societate a actelor atacate, confirmata cu semnatura reprezentantului societatii si stampila unitatii), iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul D.G.F.P. Cluj la data de ...08.2008, fiind inregistrata sub nr. -/...08.2008.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206, alin. (1) si art. 209, alin. (1), lit. a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Turda.

I. Petenta, contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa in suma totala de “y” lei, solicitand desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...06.2008, intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala partiala nr. -/...06.2008, cu consecinta exonerarii de la plata diferentelor de impozite stabilite suplimentar de organele fiscale si a accesoriilor aferente.

Contestatoarea considera ca masurile organelor fiscale sunt netemeinice si nelegale, invocand urmatoarele aspecte:

- inspectia fiscala a fost extinsa in mod nejustificat si fara temei legal peste termenul de prescriptie de 3 ani aplicabil societatilor comerciale, altele decat cele incadrate in categoria marilor contribuabili, in conditiile in care in actele administrativ fiscale atacate nu s-a indicat temeiul legal al acestei actiuni.

- nu s-a admis pentru anul 2003 diminuarea veniturilor cu suma de “y” lei provenind din stornarea unor facturi aferente contractului de inchiriere a unor utilaje nr. -/...11.2002, incheiat pentru o perioada de 5 luni (...11.2002-...03.2003), cu toate ca prin actul aditional nr. -/...04.2003 s-au modificat prevederile art. 5 din contract referitoare la cuantumul lunar al chiriei de la “y” USD+T.V.A. la “y” lei ROL plus T.V.A., acordul partilor in modificarea conditiilor contractuale conducand la stornarea facturilor aferente perioadei mentionate.

- neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu diferentele de curs valutar la nivelul calculat de societate pentru anul 2003, respectiv 2004-2005, este o greseala, intrucat organele de control au reevaluat soldul contului de datorii in valuta utilizand cursul de schimb din data de ...12.2003 si nu din data de ...12.2003, iar pentru anii 2004 si 2005 calculul efectuat s-a realizat folosindu-se in repetate randuri cursuri valutare care nu se regasesc intre cele comunicate de BNR pentru datele respective, atat la tranzactii cat si la reevaluarea soldului de la inchiderea exercitiului financiar 2004.

- neacordarea deductibilitatii unor cheltuieli efectuate de societate in perioada 2003-2005, in baza unor documente considerate ca nu indeplinesc calitatea de document justificativ, sa efectuat fara ca organele fiscale sa aiba in vedere ca eventualele deficiente constatate in completarea facturilor, nu sunt de natura sa conduca la pierderea calitatii de document justificativ, iar in completarea operatiunilor efectuate exista in toate cazurile contractele incheiate cu furnizorii in cauza.

- este injust ca un motiv formal sa conduca la sanctionarea societatii cu pierderea dreptului de deducere a cheltuielilor, cu implicatii asupra impozitului pe profit si a deductibilitatii T.V.A. aferenta, in conditiile in care cheltuielile in cauza sunt justificate prin contractele incheiate si specificul activitatii desfasurate.

- neacordarea dreptului de deducere pentru sumele inscrise in unele facturi primite de la furnizori, s-a efectuat prin invocarea in Raportul de inspectie fiscala a unui temei de drept general, respectiv Legea nr. 571/2003, iar in Decizia de impunere se face referire la dispozitiile art. 21, alin. 4, lit. f, pentru trecerea acestor cheltuieli pe venituri, respectiv dispozitiile art. 155, alin. 1, referitoare la obligatiile furnizorilor de bunuri si servicii referitoare la facturare, care nu se aplica subscrisei, aceasta avand calitatea de client.

- masura organelor fiscale de a nu acorda dreptul de deducere a T.V.A. din facturi de aprovizionari, care in toate cazurile contin toate datele despre furnizori, dar sunt inscrise eronat datele despre client, conduce la concluzia ca acestea au cautat cu orice pret

sa sanctioneze societatea controlata, in dispret fata de dispozitiile art. 12, din Codul de procedura fiscala referitoare la buna credinta.

- in ceea ce priveste deficientele retinute la facturile cuprinse in anexa nr. 13 la RIF, se poate arata ca acestea sunt emise de catre furnizori stabili cu care sunt incheiate contracte in derulare pe perioade indelungate de timp, contracte care pot fi puse la dispozitia organelor fiscale, astfel ca masura luata este nelegala.

- incadrarea imprumutului in suma totala de "y" lei in categoria avansurilor este nelegala, deoarece trecerea imprumuturilor acordate de S.C. M. S.R.L. pe venituri la S.C. "x" S.R.L. si colectarea T.V.A., nu se justifica intrucat societatea avea dreptul sa acorde imprumuturi fara a intra sub incidenta legii bancare, in conditiile de scutire de T.V.A., iar prin incadrarea operatiunii ca avans (operatiune taxabila), organul fiscal a denaturat continutul economic al operatiunii.

II. Prin DECIZIA DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...06.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj, sunt stabilite in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de "y" lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, obligatii retinute ca datorate bugetului de stat in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala partiala intocmit la data de ..06.2008 si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/...06.2008.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia a fost stabilita obligatia fiscala suplimentara care face obiectul contestatiei, s-a intocmit ca urmare a inspectiei fiscale ce a avut ca obiectiv verificarea obligatiilor datorate de societate bugetului de stat la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, inspectie fiscala efectuata la sesizarea Garzii Financiare-Sectia Cluj cu adresa nr. -/CJ/...01.2008, inregistrata la D.G.F.P. a jud. Cluj sub nr. -/...01.2008.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata societatea a procedat la stornarea unor venituri din inchirierea de utilaje catre S.C. I. S.A. Curtea de Arges, nu a calculat corect diferentele de curs valutar aferente creantelor in valuta, incalcand prevederile Ordinului M.F. nr. 306/2002 si ale Ordinului nr. 1752/2005, a inregistrat in evidenta contabila documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ, a inregistrat cheltuieli cu amortizarea aferenta mijloacelor fixe care nu erau folosite datorita reducerii activitatii de productie si a incasat avansuri de la S.C. M. S.R.L. pentru care nu au fost emise facturi fiscale, motiv pentru care au fost stabilite in sarcina agentului economic obligatiile fiscale suplimentare in suma totala de "y" lei asa cum sunt mentionate la Cap. VI "Sinteza constatarilor inspectiei fiscale" din Raportul de inspectie fiscala.

III. Luand in considerare constatările organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de agentul economic, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele:

In fapt, organele fiscale din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj au efectuat un control fiscal la **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Turda ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul consolidat al statului la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, inspectie

fiscala efectuata la solicitarea Garzii Financiare - Sectia Cluj cu adresa inregistrata la D.G.F.P. A jud. Cluj sub nr. -/...01.2008.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2008 a fost întocmita Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...06.2008, prin care au fost stabilite suplimentar in sarcina agentului economic obligatii fiscale in suma totala de “y” lei, la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, constand in debit suplimentar si majorari de intarziere, dupa cum urmeaza:

- “y” lei impozit pe profit.
- “y” lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.
- “y” lei taxa pe valoarea adaugata.
- “y” lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Petenta contesta in totalitate obligatiile fiscale stabilite suplimentar in sarcina sa, solicitand desfiintarea actului administrativ atacat si exonerarea de la plata acestor diferente de impozite, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. II al prezentei.

III.a Referitor la suma de “y” lei reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe profit, se retine ca aceasta obligatie suplimentara datorata bugetului de stat a fost stabilita pentru perioada 2003-2007, dupa cum urmeaza:

- anul 2003 - “y” lei
- anul 2004 - “y” lei
- anul 2005 - “y” lei
- anul 2006 - “y” lei
- anul 2007 - “y” lei

Asa cum rezulta din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2008 si anexelor 1-7 la acesta care a stat la baza emiterii actului administrativ fiscal atacat, aceasta diferenta de impozit pe profit in suma totala de “y” lei a rezultat din recalcularea profitului impozabil aferent perioadei mentionate mai sus, prin influentarea veniturilor realizate si a cheltuielilor efectuate cu diferentele rezultate din neacceptarea operatiunii de stornare a facturilor aferente inchirierii de utilaje catre S.C. I S.A. Curtea de Arges (“y” lei), reconsiderarea cheltuielilor cu diferentele de curs valutar (“y” lei), neacceptarea ca deductibile a unor cheltuieli aferente unor operatiuni economice rezultate din documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ (“y” lei), reconsiderarea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe pentru perioada in care activitatea de productie a fost redusa (“y” lei) si inregistrarea la venituri a unor avansuri incasate de la S.C. M. S.R.L., pentru care nu au fost emise facturi fiscale (“y” lei).

III.a.1 Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2008 se retine ca in luna martie 2003 societatea procedeaza la stornarea veniturilor din inchirierea unor utilaje catre S.C. I. S.A. Curtea de Arges in suma totala de “y” lei, stornare pe care organele de inspectie fiscala o considera ca fiind nejustificata si prin urmare nu a admis diminuarea veniturilor cu aceasta suma.

In fapt, in perioada noiembrie 2002-martie 2003, societatea intocmeste facturi fiscale pentru veniturile din inchirieri utilaje catre S.C. I. S.A. Curtea de Arges, in baza contractului de inchiriere nr. -/...11.2002, inregistrat la unitate sub nr. -/...11.2002, cu

termen de inchiriere de 5 luni, cu posibilitatea prelungirii si un cuantumul al chiriei lunare stabilit de comun acord pentru suma de “y” USD plus T.V.A.

In luna martie 2003 agentul economic procedeaza la stornarea veniturilor din inchirieri inregistrate in evidenta contabila in suma de “y” lei, aferente perioadei ...11.2002-...03.2003, conform facturilor mentionate in anexa 14 la Raportul de inspectie fiscala, desi pentru aceasta perioada contractul de inchiriere era in vigoare si conform art. 969 din Codul Civil *“Conventiile legal facute au putere de lege intre partile contractante”* si nu pot fi modificate retroactiv.

Organele de inspectie fiscala nu au admis diminuarea retroactiva a veniturilor cu suma de “y” lei, influentand profitul impozabil al anului 2003 cu suma susmentionata, asa cum rezulta din anexa 1 la Raportul de inspectie fiscala.

In drept, s-a facut aplicarea prevederilor art. 6, alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, unde se precizeaza:

“Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ”.

Petenta invoca faptul ca, prin actul aditional nr. -/...04.2003 s-a modificat de comun acord cuantumul chiriei la suma de “y” lei RON (“y” lei ROL) si ca stornarea veniturilor s-a efectuat in baza acordului partilor de modificare a conditiilor contractuale, astfel incat decizia organului de inspectie fiscala este considerata ca fiind eronata si fara temei legal.

Este adevarat ca modificarea conditiilor contractuale cu acordul partilor implicate in derularea unor contracte este posibila, insa aceasta nu poate avea efecte retroactive, cu implicatii asupra unor operatiuni economice cu atat mai mult cu cat in contractele incheiate initial nu este stipulata o prevedere expresa despre aceasta posibilitate.

Fata de aceasta sustinere a petentei, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit prevederilor art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, ***“Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza”.***

In contextul celor prezentate, se constata ca decizia organelor fiscale de reantregire a veniturilor aferente anului 2003 cu suma de “y” lei stornata de agentul economic in luna martie 2003, este corecta si legala, organul de inspectie fiscala nefacand altceva decat sa se revina la situatia initiala efectuata de catre agentul economic a unor operatiuni economice nejustificate legal, motiv pentru care contestatia formulata de petenta referitoare la acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neantemeiata.

III.a.2 In ceea ce priveste suma de “y” lei, se retine ca in perioada verificata agentul economic fie nu a calculat, fie a calculat eronat diferentele de curs valutar aferente creantelor in valuta existente la sfarsitul anilor 2003-2005.

In anul 2003 unitatea inregistreaza pe cheltuieli cu diferentele de curs valutar in suma de “y” lei fara a avea la baza documente legale.

Organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea diferentele de curs valutar aferente datoriilor in valuta existente in sold la data de ...12.2003 stabilind cuantumul acestora la suma de “y” lei, reprezentand diferenta nefavorabila de curs valutar pe care agentul economic ar fi trebuit sa o inregistreze la cheltuieli.

Prin urmare, diferenta de “y” lei este considerata cheltuiala nedeductibila, deoarece s-a inregistrat fara a avea la baza un calcul al diferentelor de curs valutar, sau documente legale.

De asemenea, se constata ca in perioada 2004-2005 unitatea nu a efectuat reevaluarea datoriilor in valuta existente in sold la data bilantului, organele de inspectie fiscala calculand diferentele favorabile de curs valutar in suma totala de “y” lei (“y” lei -pentru anul 2004, respectiv “y” lei -pentru anul 2005) si care au fost considerate ca venituri la calculul profitului impozabil pentru anii respectivi.

In ceea ce priveste invocarea de catre petenta a faptului ca reevaluarea soldului de datorii in valuta (ct. 419.2 in suma de “y” Euro) s-a efectuat gresit utilizandu-se cursul de schimb din data de 30.12.2003 si nu pe cel din data de 31.12.2003, se poate arata ca aceasta sustinere a petentei este infirmata de documentele existente la dosarul cauzei din care rezulta un curs valutar comunicat de BNR pentru data de 31.12.2003 de “y” lei pentru 1 euro (utilizat de organele de inspectie fiscala), iar cursul de “y” lei mentionat de petenta a fost stabilit pentru data de 03.01.2004.

Aceiasi situatie se regaseste si in ceea ce priveste reevaluarea datoriilor la inchiderea exercitiului financiar 2004, respectiv la evaluarea tranzactiilor efectuate in perioada verificata.

III.a.3 Referitor la suma totala de “y” lei.

Din continutul documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca in perioada anilor 2003-2005 societatea contestatoare a inregistrat la cheltuieli deductibile fiscal pentru calculul impozitului pe profit, valoarea aprovizionarilor efectuate in baza unor documente fiscale cuprinse in anexa 13 la Raportul de inspectie fiscala, care potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala nu indeplinesc conditiile de document justificativ, deoarece acestea au completate codul fiscal eronat, adresa gresita, bon fiscal pentru cumparari diverse, facturi emise pe alta societate.

In drept, in perioada supusa verificarii, caracterul deductibil al cheltuielilor este reglementat de prevederile H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, care la art. 4, alin. (6), lit. m, precizeaza:

“(6) In intelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt: [...].

m) cheltuielile inregistrate in contabilitate pe baza unor documente care nu indeplinesc, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile ulterioare, conditiile de document justificativ; [...].”

precum si prin prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozitiile H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza in acest sens 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, după caz, potrivit normelor;

Norme metodologice:

44. Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza

raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare”.

De asemenea, conform prevederilor art. 7, anexa 1 B din H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, se precizeaza:

“Inscrierea datelor in aceste formulare se face potrivit reglementarilor cuprinse in normele generale privind documentele justificative si financiar-contabile”.

Prin pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin H.G. nr. 704/1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, se defineste notiunea de document justificativ, respectiv:

“119. Potrivit art. 6, alin. (2) din lege, orice operatiune patrimoniala se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un inscris care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regula, urmatoarele elemente principale:

Documentele justificative cuprind, de regula, urmatoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea si sediul unitatii patrimoniale care intocmeste documentul;*
- c) numarul si data intocmirii documentului;*
- d) mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor patrimoniale (cand este cazul); [...].*

h) alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Inscrierea datelor in documentele justificative si în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automata, astfel incat acestea sa fie lizibile, nefiind admise stersaturi, razaturi, modificari sau alte asemenea procedee, precum si lasarea de spatii libere intre operatiunile inscrise in acestea”.

Dupa data de 01.01.2004, aplicabilitate in aceasta speta o au prevederile art. 155, alin. (8) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal (textul aplicabil pana la 01.01.2007), prin care se stipuleaza:

“(8) Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii:

- a) seria si numarul facturii;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) numele, adresa si codul de inregistrare fiscala al persoanei care emite factura;*
- d) numele, adresa si codul de inregistrare fiscala, dupa caz, al beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate; [...].”*

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine faptul ca documentele care fac obiectul cauzei si care sunt cuprinse in anexa 13 la Raportul de inspectie fiscala nu au completate corect toate datele de identificare ale beneficiarului.

Faptul ca exista contracte incheiate cu unii furnizori, nu exclude intocmirea corecta, cu toate datele, conform prevederilor legale, a documentelor care stau la baza inregistrarilor in contabilitate a operatiunilor economice derulate intre agentii economici.

Prin urmare, tinand cont de cele precizate si avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate, societatea contestatoare avea obligatia legala de a verifica intocmirea

corecta a documentelor emise de catre furnizori sau in caz contrar acestea neandepunind calitatea de documente justificative, cheltuiala aferenta acestora in valoare totala de "y" lei, este cheltuiala nedeductibila din punct de vedere fiscal la calculul impozitului pe profit, asa cum legal s-a constatat de catre organele de inspectie fiscala.

III.a.4 Suma totala de "y" lei reprezinta cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe aferenta anilor 2006, 2007 care a fost considerata de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila la calculul impozitului pe profit. Cu toate ca agentul economic contesta intreaga suma stabilita ca obligatie de plata suplimentara la sursa impozit pe profit, inclusiv cea rezultata din considerarea ca nedeductibile fiscal a acestor cheltuieli cu amortizarea, in cuprinsul contestatiei formulate petenta precizeaza ca este de acord cu constatările organului de inspectie referitoare la acest aspect, astfel incat contestatia formulata pentru acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neargumentata.

III.a.5 Referitor la suma de "y" lei reprezentand avansuri incasate de la S.C. M. S.R.L.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca in perioada 2005-2006 societatea incaseaza avansuri de la S.C. M. S.R.L. - pe care le inregistreaza in contul 419.4 - "Clienti creditor M." din care pentru o alta parte au fost emise facturi, o parte au fost restituite, ramanand la data de 31.03.2006 un avans incasat si nestins in suma totala de "y" lei, din care T.V.A. in suma "y" lei.

Conform Protocolului incheiat la data de ...03.2006, de cesionare a partilor sociale detinute de d-l M. A. si d-l T. C. la S.C. M. S.R.L., catre T. I. si S.C. M. I. S.R.L. si a balantei de verificare incheiata la data de ...03.2006 la S.C. M. S.R.L., rezulta ca la aceasta data S.C. "x" S.R.L. nu figureaza cu datoriile fata de S.C. M. S.R.L.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, suma de "y" lei incasata de S.C. "x" S.R.L. de la S.C. M. S.R.L. (in a carui evidenta fiscala nu se reflecta aceasta creanta) s-a considerat venit influentandu-se profitul impozabil al anului 2006, asa cum rezulta din anexa 4 la Raportul de inspectie fiscala.

Se retine de asemenea ca verificarea s-a efectuat ca urmare a sesizarii Garzii Financiare - Sectia Cluj in care se mentioneaza faptul ca avansurile incasate de la S.C. M. S.R.L. in suma totala "y" lei si inregistrate in creditul contului 419.4- "Clienti creditor M." au fost inchise in luna decembrie 2005 printr-o nota contabila cu inregistrarea:

419.4 "*clienti creditor M.*" = 4551.001 "*Asociati conturi curente - M. A.*"

creandu-se in mod artificial o obligatie nedatorata de S.C. "x" S.R.L. fata de M. A., persoana fizica italiana asociata in ambele societati mentionate mai sus, unitatea procedand la stornarea inregistrarii efectuate in urma verificarii efectuate de catre Garda Financiara.

Din extrasele de cont anexate la nota de constatare intocmita de catre Garda Financiara, rezulta faptul ca sumele incasate de la S.C. M. S.R.L., reprezinta avansuri contravaloare marfa si care au fost inregistrate in evidenta contabila a S.C. "x" S.R.L. in creditul contului 419.4 - "Clienti creditor M."

Pentru considerentele prezentate, in mod justificat organele de inspectie fiscala au prezentat operatiunile derulate prin contul 419.4 - "Clienti creditor M." (incasare avansuri marfa, facturi emise si restituire avansuri) in anexa 12 la Raportul de inspectie fiscala, pe perioada mai 2005-martie 2006, rezultand la sfarsitul lunii martie 2006 un avans incasat de la S.C. M. S.R.L. si nerevendicat de catre aceasta in suma de "y" lei din

care T.V.A. in suma de “y” lei, astfel incat suma de “y” lei a fost considerata ca venit si impozitata la S.C. "x" S.R.L.

Invocare de catre petenta a prevederilor legale cu privire la acordarea de imprumuturi intre societati diverse persoane (fizice sau juridice), nu este de natura a schimba decizia organului de inspectie fiscala avand in vedere modul in care au fost derulate aceste operatiuni economice.

III.b Referitor la suma de “y” lei reprezentand debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Stabilirea acestei obligatii suplimentare in sarcina societatii se datoreaza faptului ca agentul economic a procedat la diminuarea T.V.A. colectat prin stornarea unor facturi pentru inchirierea de utilaje catre S.C. I. S.A. Curtea de Arges (“y” lei), deducerea taxei aferenta unor documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ (“y” lei) si nu a procedat la colectarea T.V.A. aferenta avansurilor incasate de la S.C. M. S.R.L. (“y” lei).

III.b.1 In ceea ce priveste suma de “y” lei se retine ca in luna martie 2003, unitatea procedeaza la stornarea nejustificata a unor venituri din inchirieri in suma de “y” lei si a taxei pe valoarea adaugata aferenta in suma de “y” lei, conform facturilor mentionate in anexa 14 la Raportul de inspectie fiscala.

In contextul argumentelor prezentate la pct. III.a.1, organul de solutionare a contestatiei, constata ca stornarea veniturilor mentionate si a taxei pe valoarea adaugata este nejustificata, motiv pentru care decizia organului de inspectie fiscala de a nu admite diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata cu suma de “y” lei este corecta si pe cale de consecinta contestatia formulata de petenta referitoare la acest capat de cerere se respinge ca neantemeiata.

III.b.2 Referitor la suma de “y” lei.

Din continutul anexei nr. 13 la Raportul de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei retine ca respingerea de catre organele de inspectie fiscala a dreptului la deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de “y” lei, inscrisa in documente aferente anilor 2003-2005, se datoreaza faptului ca aceste documente fiscale nu indeplinesc conditia de document justificativ, intrucat au datele de identificare inscrise incomplet sau au datele de identificare eronate.

In drept, prevederile art. 24 alin. (1) lit. a, din Legea nr. 345/01.06.2002 privind taxa pe valoarea adaugata, referitoare la exercitarea dreptului de deducere (aplicabile pana la data de 31.12.2003), arata ca :

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata orice persoana impozabila trebuie sa justifice suma taxei cu urmatoarele documente:

*a) pentru deducerea prevazuta la art. 22 alin. (5) lit. a), cu **facturi fiscale sau alte documente legal aprobate**, emise pe numele sau, de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata;[...].*

De asemenea, prevederile art. 29, pct. B, lit. b din acelasi act normativ, referitor la intocmirea documentelor, stipuleaza:

“Persoanele impozabile care realizeaza operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere au urmatoarele obligatii:

B. Cu privire la intocmirea documentelor:

[...]. b) persoanele impozabile platitoare de taxa pe valoarea adaugata **sunt obligate sa solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si sa verifice intocmirea corecta a acestora**, iar pentru operatiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei sunt obligate sa solicite si copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului/prestatorului. **Primirea si inregistrarea in contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu contin datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu la lit. a), precum si lipsa copiei de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului/prestatorului in cazul cumpararilor cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente;**".

De mentionat este faptul ca incepand cu data de 01.01.2004, aplicabile sunt prevederile Legii nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, in care la art. 145, alin. 8, lit. a), se stipuleaza:

"(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.[...]"

Codul fiscal:

La art. 155, alin. (8) din acelasi act normativ mentionat mai sus (textul aplicabil pana la 01.01.2007), se precizeaza:

"(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;[...]"

Astfel, se retine ca documentele fiscale mentionate in anexa 13 la Raportul de inspectie fiscala, nu aveau inscise pe ele toate informatiile necesare pe care trebuie sa le indeplineasca un document justificativ asa cum este stipulat in prevederile legale citate mai sus, prevederi legale prin care legiuitorul a impus conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplineasca un document fiscal (factura fiscala) pentru ca in baza lui sa se poata beneficia de dreptul de deducere.

Este evident faptul ca neandepinirea unor conditii impuse de catre legiuitor prin prevederile legale emise de catre acesta, atrage dupa sine pierderea unor drepturi de catre agentii economici, in speta analizata dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

Prin urmare, tinand cont de cele aratate si avand in vedere ca societatea contestatoare nu a respectat obligatia legala de a verifica intocmirea corecta a documentelor emise de furnizorii sai, iar acestea nu indeplineau in totalitate conditiile

stipulate de catre legiuitor in prevederile legale citate mai sus, taxa pe valoarea adaugata inregistrata in aceste facturi nu este deductibila, asa cum legal au constatat organele de control prin Raportul de inspectie fiscala intocmit la data de ...06.2008.

III.b.3 Cu privire la suma de “y” lei.

In perioada 2005-2006 agentul economic a incasat avansuri de la S.C. M. S.R.L. din care o parte au fost restituite, pentru o parte au fost emise facturi fiscale, ramanand la data de ...03.2006 un avans incasat si nestins in suma de “y” lei.

Pentru aceasta suma incasata drept avans, S.C. "x" S.R.L. nu a calculat T.V.A., incalcand prevederile art. 155, alin. (7) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal (prevederi legale in vigoare pana la 01.01.2007), unde referitor la facturile fiscale, se precizeaza ca:

“(7) Daca plata pentru operatiuni taxabile este incasata inainte ca bunurile sa fie livrate sau inaintea finalizarii prestarii serviciilor, factura fiscala trebuie sa fie emisa in termen de cel mult 5 zile lucratoare de la fiecare data cand este incasat un avans, fara a depasi finele lunii in care a avut loc incasarea”.

Avind in vedere ca societatea contestatoare nu a indeplinit aceste dispozitii legale, in mod legal organele de inspectie a procedat la colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de “y” lei, motiv pentru care contestatia formulata de catre petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

III.c Referitor la suma de “y” lei reprezentand majorari de intarziere la sursa impozit pe profit, respectiv la suma de “y” lei reprezentand majorari de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Deoarece, potrivit celor prezentate la punctele III.a si III.b ale prezentei, in sarcina contestatoarei au fost mentinute ca datorate debitele de natura impozitului pe profit (“y” lei) si taxei pe valoarea adaugata (“y” lei), iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al accesoriilor stabilite suplimentar in sarcina sa, aceasta datoreaza si sumele de mai sus cu titlu de majorari de intarziere, reprezentand masura accesorie in raport cu debitele stabilite suplimentar, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, ale art. 12, 13 din O.G. nr. 61/29.08.2002 privind colectarea creantelor bugetare, ale art. 108 alin. (1), art. 109 alin. (1) si (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/23.12.2003 privind Codul de procedura fiscala (text initial).

III.d Referitor la motivul invocat de catre petenta referitor la exercitarea inspectiei fiscale peste perioada de 3 ani.

Din continutul documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca verificarea a cuprins perioada ...01.2003-...12.2007 in cazul impozitului pe profit si ...01.2003-...03.2008 in cazul taxei pe valoarea adaugata.

In drept, acestui aspect ii sunt aplicabile prevederile art. 231 din O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata la data de 31.07.2007, unde referitor la calcularea termenelor, se precizeaza:

“Termenele in curs la data intrarii in vigoare a prezentului cod se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand au inceput sa curga”

Aceste prevederi legale sunt dispozitii cu caracter general care reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor vechi, inclusiv a termenului de prescriptie, ca exceptie de la principiul neretroactivitatii.

Avand in vedere ca organele de inspectie fiscala au verificat perioada ianuarie 2003-decembrie 2003, norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva a dreptului organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare, este Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile ulterioare.

La art. 21, ale actului normativ mentionat mai sus, se precizeaza:

“Dreptul organelor de control fiscal sau, dupa caz, al serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale de a stabili diferente de impozite si majorari de intarziere pentru neplata in termen a acestora, precum si de a constata contraventii si a aplica amenzi si penalitati pentru faptele ale caror constatare si sanctionare sunt, potrivit legii, de competenta organelor de control fiscal sau, dupa caz, a serviciilor de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, pentru o perioada impozabila, se prescrie dupa cum urmeaza:

a) in termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva;

b) in termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plata a impozitului, in cazul in care legea nu prevede obligatia depunerii declaratiei,

c) in termen de 5 ani de la data comunicarii, catre contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, dupa caz, de serviciile de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale in conditiile prevazute de lege”.

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca termenul de prescriptie a dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru perioada ianuarie-decembrie 2003 este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a deconturilor de T.V.A. si a Declaratiei de impozit pe profit pentru perioada verificata.

In alta ordine de idei se poate arata ca aferent perioadei verificate care intra sub incidenta prevederilor O.G. nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, temeiul legal care reglementeaza dreptul organului fiscal de a efectua inspectia fiscala, sunt tocmai prevederile art. 98 ale acestui act normativ, in conditiile in care verificarea s-a efectuat la solicitarea Garzii Financiare care au considerat ca exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat, fapt care a fost confirmat de rezultate inspectiei fiscale.

In consecinta se constata ca invocarea de catre petenta a acestui aspect nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Turda, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/...06.2008, prin care au fost

retinute in sarcina contestatoarei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de “y” lei, reprezentand debit suplimentar si accesoriile aferente, la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, dupa cum urmeaza:

- “y” lei impozit pe profit
- “y” lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
- “y” lei ta xa pe valoarea adaugata
- “y” lei majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

2. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Cluj, in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV