



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului ...



DECIZIA NR.111 emisă de DGFP Hunedoara în anul 2009

Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală asupra contestației formulată de **SC X SRL ...**, cu sediul în ..., str. ..., bloc ..., sc. ..., ap. ..., județul

Contestația a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2008** emisă de Administrația finanțelor publice ..., în baza **Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2008**, privind stabilirea ca obligație de plată, către bugetul consolidat al statului, a sumei de **...lei**, reprezentând:

- **...lei** - impozit pe profit, stabilit suplimentar;
- **...lei** - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **...lei** - taxa pe valoarea adăugată, stabilită suplimentar;
- **...lei** - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală.

Controlul s-a efectuat urmarea adresei nr. .../...2007 a Inspectoratului de poliție a județului

Prin Decizia nr. .../...2008, Direcția generală a finanțelor publice a județului ... a suspendat soluționarea cauzei SC X SRL ..., până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Potrivit Ordonanței din 11.02.2009 asupra dosarului nr. 857/P/2008, Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., dispune scoaterea de sub urmărire penală a invinuitului Y, căruia i-a fost aplicată sancțiunea cu caracter administrativ, respectiv amendă de **...lei**, pentru faptele prevăzute de

art.289 alin.(1) din Codul penal, cu aplicarea art. 41 alin. (2) din Codul penal și de art. 9 alin.(1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

Totodată, prin Sentința nr. .../.../...2009 pronunțată în Dosarul nr. .../.../...2008, Tribunalul ... anulează Decizia nr. .../...2008 și obligă Direcția generală a finanțelor publice a județului ... să soluționeze pe fond contestația formulată de **SC X SRL** ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2008.

Direcția generală a finanțelor publice a județului ..., constatând că sunt indeplinite dispozițiile art. 205, art. 206 și art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta susține următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ...lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ...lei

- creanța privind impozitul pe profit, ca obligație suplimentară față de sumele declarate, s-a determinat în contradicție cu prevederile art. 13 - 14 și art. 64 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală;

- organele de inspecție fiscală au interpretat reglementările contabile și comerciale, fără să respecte voința legiuitorului, așa cum este exprimată în Legea contabilității nr. 82/1991, Codul comercial și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile;

- în stabilirea bazei de impunere privind impozitul pe profit nu au luat în considerare documentele justificative și evidențele contabile ale societății comerciale, care potrivit art. 64 din O.G. nr. 92/2003, reprezintă probe semnificative în determinarea bazei de impunere;

- prin modul de fundamentare a bazei suplimentare impozabile nu se probează, de către organele fiscale, îndeplinirea condițiilor prevăzute de lege, respectiv art. 67 din O.G. 92/2003, pentru stabilirea unor obligații suplimentare;

- organele de inspecție consideră, prin modul de fundamentare a creanței fiscale privind impozitul pe profit, că societatea comercială nu a efectuat cheltuielile cu achiziția bunurilor, în sumă de ...lei, deși din probele administrate nu rezultă acest lucru;

- constatarea organelor de inspecție se întemeiază numai pe baza adreselor Gărzii financiare și a Oficiului Registrului Comerțului;

- achiziția bunurilor și mărfurilor, în valoare de ...lei, este probată atât din punct de vedere contabil (valorile aprovizionate fiind înregistrate în conturile de stocuri) cât și din punct de vedere fiscal (prețurile de achiziție fiind relevante față de cele practicate pe piață);

- societatea comercială a înregistrat, în contabilitatea de gestiune și financiară, cheltuielile cu achizițiile de bunuri, în sumă de ...lei, cheltuieli care au generat venituri în perioada 2006 - 2007;

- organele de inspecție nu au constatat, pe bază de inventariere faptică, lipsuri în gestiune, fapt care ar fi dus la concluzia că operațiunile nu sunt reale.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei și majorările de întârziere aferente de ...lei

- în fundamentarea creanței fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, în sumă de ...lei, organele de inspecție invocă fictivitatea facturilor, fără a lua în considerare stările de fapt și raporturile juridice relevante pentru impunere;

- caracterul fictiv al facturilor s-a determinat de organele de inspecție, pe baza informațiilor furnizate de Oficiile județene ale Registrului Comerțului;

- organele de inspecție nu au constatat, pe bază de inventariere faptică, lipsuri în gestiune, fapt care ar fi dus la concluzia că operațiunile nu sunt reale;

- facturile, în cauză, respectă ca model și conținut, în înțelesul legii fiscale, astfel că îndeplinesc calitatea de documente justificative;

- societatea comercială a îndeplinit, ca persoană impozabilă, condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în sumă de ...lei, condiții stipulate la art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Față de cele arătate mai sus, petenta solicită admiterea contestației, așa cum a fost formulată, precum și suspendarea executării deciziei de impunere până la soluționarea contestației.

II. Prin raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. 13676/21.02.2008, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .../...2008, organele de control ale Administrației finanțelor publice ..., au consemnat următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ...lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ...lei

Din controlul efectuat, a rezultat faptul că, în anul 2006, societatea a aprovizionat mărfuri și materiale de la diversi furnizori din țară.

În urma controalelor operative, efectuate de comisari ai Gărzii financiare - secția ..., s-a constatat că o parte dintre acești furnizori nu există, astfel că facturile fiscale emise de aceștia, nu au calitatea de documente justificative.

Referitor la aceste facturi, organele de inspectie precizează următoarele:

- au fost procurate și utilizate de către persoana juridică înscrisă, ca emitent al acestor facturi fiscale, din alte surse decât cele prevazute de legislația în vigoare;
- nu conțin date complete referitoare la denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmeste documentul;
- nu conțin date referitoare la: numele și prenumele precum și semnăturile persoanelor, care dispun efectuarea operațiunii respective.

În temeiul art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile privind mărfurile, care au făcut obiectul facturilor fiscale în cauză.

Fată de cele constatate, organele de inspecție fiscală au majorat masa profitului impozabil cu suma de ...lei, stabilind, suplimentar, impozit pe profit aferent, în sumă de ...lei.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ...lei.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei și majorările de întârziere aferente de ...lei

Din controlul efectuat, a rezultat faptul că, în anul 2006, societatea a aprovizionat mărfuri și materiale de la diverși furnizori din țară.

În urma controalelor operative, efectuate de comisari ai Garzii financiare - secția ..., s-a constatat că o parte dintre acești furnizori nu există, astfel că facturile fiscale emise de aceștia, nu au calitatea de documente justificative.

Referitor la aceste facturi, organele de inspecție precizează următoarele:

- au fost procurate și utilizate de către persoana juridică înscrisă, ca emitent al acestor facturi fiscale, din alte surse decât cele prevăzute de legislația în vigoare;
- nu conțin date complete referitoare la denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- nu conțin date referitoare la: numele și prenumele precum și semnăturile persoanelor, care dispun efectuarea operațiunii respective.

În temeiul art. 145 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale, care nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, în sumă totală de ...lei.

Totodată, organele de inspecție au calculat majorări de întârziere aferente, în sumă de ...lei.

III. Având în vedere constatările organelor de control din raportul de inspecție fiscală, înregistrat sub nr. 13676/21.02.2008, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .../...2008, motivațiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada supusă verificării, invocate de societatea contestatoare și de organele de control, se rețin următoarele:

1. Cu privire la impozitul pe profit în sumă de ...lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ...lei, Direcția generală a finanțelor publice a județului ... este investită să se pronunțe asupra măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constând în neadmiterea deductibilității cheltuielilor înscrise în facturile de achiziție a mărfurilor, având completate la rubrica „furnizor” denumirile unor societăți comerciale care nu există în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, respectiv facturi fiscale care nu au trecut toate elementele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu, în condițiile în care beneficiara contestatoare nu a verificat modul de completare a facturilor și nu prezintă date și documente de natură a stabili realitatea operațiunilor evidențiate.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuieli cu mărfurile și materialele aprovizionate pe baza unor facturi fiscale care nu au calitatea de documente justificative, prevăzută de art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, neavând înscrise toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu, referitoare la:

- denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmeste documentul;
- numele și prenumele precum și semnăturile persoanelor, care dispun efectuarea operațiunii respective.

Astfel, prin raportul de inspecție fiscală se face precizarea că, în urma controalelor efectuate de către comisari din cadrul Gărzii Financiare, o parte din facturile fiscale respective, au înscrise la rubrica „furnizor” denumirile unor societăți comerciale care nu există în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, fiind încălcate prevederile art. 9 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că:

- organele de inspecție fiscală au interpretat reglementările contabile și comerciale, fără să respecte voința legiuitorului, așa cum este exprimată în Legea contabilității nr. 82/1991, Codul comercial și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile;

- in stabilirea bazei de impunere privind impozitul pe profit nu au luat in considerare documentele justificative si evidențele contabile ale societății comerciale, care potrivit art. 64 din O.G. nr. 92/2003, reprezintă probele semnificative in determinarea bazei de impunere;

In drept, art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede că:

„(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;”

Prevederile legale sus menționate se coroborează cu cele stipulate la lit. A pct. 2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1850/2004, în vigoare până la 31.12.2008:

“Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Din coroborarea textelor legale sus menționate, rezultă că, în materia impozitului pe profit, **factura, ca document contabil justificativ trebuie să cuprindă toate elementele** prevăzute la lit. A pct. 2 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1850/2004, mai sus citat, menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Potrivit celor de mai sus, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu mărfurile și materialele înscrise în facturile în cauză, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal.

În lipsa datelor de identificare a furnizorilor cerute de actele normative mai sus invocate, legea fiscală prevede că, pentru înscrisurile care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ nu se admite deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Mai mult, se reține că, prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 732/30.10.2007, Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție s-au pronunțat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv asupra bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit, în sensul că: **Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată**".

Față de cele precizate mai sus, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul impozitului pe profit aferent acestor cheltuieli neacceptate la deducere, în condițiile în care facturile în cauză nu au fost completate cu toate datele de identificare a furnizorului cerute de formular.

Ca urmare, se va respinge, ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit și pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge ca întemeiată contestația și pentru majorările de întârziere aferente.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei și majorările de întârziere aferente de ...lei, Direcția generală a finanțelor publice a județului ... este investită să se pronunțe asupra măsurii dispuse de organele de inspecție fiscală constând în neadmiterea deducerii taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile

de achiziție a mărfurilor, având completate la rubrica „furnizor” denumirile unor societăți comerciale care nu există în baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, respectiv facturi fiscale care nu au trecut toate elementele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu, în condițiile în care beneficiara contestatoare nu a verificat modul de completare a facturilor și nu prezintă date și documente de natură a stabili realitatea operațiunilor evidențiate.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale, care nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, prevăzută de art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, neavând înscrise toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu, referitoare la:

- denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- numele și prenumele precum și semnăturile persoanelor, care dispun efectuarea operațiunii respective.

Din controlul efectuat, a rezultat faptul că, în anul 2006, societatea a aprovizionat mărfuri și materiale de la diverși furnizori din țară.

În urma controalelor operative, efectuate de comisari ai Garzii financiare - secția ..., s-a constatat că o parte dintre acești furnizori nu există, astfel că facturile fiscale emise de aceștia, nu au calitatea de documente justificative.

Referitor la aceste facturi, organele de inspecție precizează următoarele:

- au fost procurate și utilizate de către persoana juridică înscrisă, ca emitent al acestor facturi fiscale, din alte surse decât cele prevăzute de legislația în vigoare;
- nu conțin date complete referitoare la denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- nu conțin date referitoare la: numele și prenumele precum și semnăturile persoanelor, care dispun efectuarea operațiunii respective.

Pe de altă parte, societatea contestatoare susține că:

- în fundamentarea creanței fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție invocă fictivitatea facturilor, fără a lua în considerare stările de fapt și raporturile juridice relevante pentru impunere;
- caracterul fictiv al facturilor s-a determinat de organele de inspecție, pe baza informațiilor furnizate de Oficiile județene ale Registrului Comerțului;
- organele de inspecție nu au constatat, pe bază de inventariere faptică, lipsuri în gestiune, fapt care ar fi dus la concluzia că operațiunile nu sunt reale;

- facturile, în cauză, respectă ca model și conținut, în înțelesul legii fiscale, astfel că îndeplinesc calitatea de documente justificative;
- societatea comercială a îndeplinit, ca persoană impozabilă, condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În materia taxei pe valoarea adăugată, în perioada supusă controlului erau incidente prevederile art. 145 alin. (8) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

“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”

Astfel, din punctul de vedere al cumpărătorului, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se justifică cu factura fiscală conținând elementele prevăzute de art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;**
- b) data emiterii facturii;**
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;**
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;**
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;**
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;**
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";**

h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”

În concluzie, legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, de verificarea completării tuturor rubricilor din facturi, condiție care decurge și din art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede:

„Modelul și conținutul formularelor de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, jurnale pentru cumpărări, jurnale pentru vânzări, borderouri zilnice de vânzare/încasare și alte documente necesare în vederea aplicării prezentului titlu se stabilesc de către Ministerul Finanțelor Publice și sunt obligatorii pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată.”

Se reține că, prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție a precizat următoarele: **„taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”**.

Față de cele precizate mai sus, se reține că, în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată, în condițiile în care facturile în cauză nu au fost completate cu toate datele de identificare a furnizorului cerute de formular.

Ca urmare, se va respinge, ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată și pe cale de consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia *accesoriul urmează principalul*, se va respinge ca întemeiată contestația și pentru majorările de întârziere aferente.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, se

DECIDE:

Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de **SC X SRL ...**, împotriva **Deciziei de impunere nr. .../...2008** privind

stabilirea ca obligatie de plată, catre bugetul consolidat al statului, a sumei de **...lei**, reprezentând:

- **...lei** - impozit pe profit, stabilit suplimentar;
- **...lei** - majorări de intârziere aferente impozitului pe profit;
- **...lei** - taxa pe valoarea adaugată, stabilită suplimentar;
- **...lei** - majorări de intârziere aferente taxei pe valoarea adaugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR COORDONATOR,

...