



Ministerul Finantelor Publice

Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Dâmbovița
Biroul Solutionare Contestatii



Str.Calea Domnească nr.166
Târgoviste, Dâmbovița
Tel:+0245 616779
Fax:+0245 615916
Nr.OP ANAF 759
e-mail:
Giannina.Vasile.DB@mfinanțe.ro
Nr....

DECIZIA nr. 23/ 2010

privind soluționarea contestației nr. ...
formulată de **S.C. "... S.R.L.** cu sediul
în sat ... comuna..., județul **Dâmbovița**

Directia Generală a Finanțelor Publice Dâmbovița a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Dâmbovița – Serviciul Inspecție Fiscală IV asupra contestației formulată de **S.C. " ... " S.R.L.** cu sediul în sat **Vlăsceni**, comuna ... județul **Dâmbovița**, înregistrată la O.R.C. Dâmbovița sub nr. ..., având codul unic de înregistrare RO ... reprezentată legal de ..., în calitate de administrator.

Petentul contestă Decizia de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, întocmită de organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Dâmbovița – Serviciul Inspecție Fiscală IV.

Suma totală contestată este de ...**lei**, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;
- lei - majorări de întârziere aferente.

Contestația a fost depusă în termenul legal în conformitate cu prevederile art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, poartă semnătura reprezentantului legal precum și amprenta ștampilei **S.C. " ... " S.R.L.** din ...

Având în vedere prevederile art. 205, art. 206, art. 207 și art. 209 alin. 1 pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Dâmbovița este investită a se pronunța asupra cauzei.

I. S.C. "... S.R.L. din sat ... comuna ..., **jud. Dâmbovița** contestă Decizia de impunere nr. ... emisă în urma Raportului de inspecție fiscală

înregistrat sub nr. ... întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală Dâmbovița – Serviciul Inspecție Fiscală IV.

În susținerea contestației contribuabilul face următoarele precizări:

1. În ceea ce privește încălcarea de către organul de inspecție fiscală a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală și pe cale de consecință încălcarea dispozițiilor art. 101 și 102 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, petenta consideră că organul fiscal avea obligația de a înștiința contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit suplimentar în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, petentul consideră că organul de inspecție fiscală a eliminat nelegal de la deducere o serie de cheltuieli reprezentând contravaloarea unor produse achiziționate de la diverse persoane fizice, pe bază de borderouri de achiziție considerate de organul de inspecție fiscală că nu au caracterul de documente justificative.

Susținerile organului de inspecție fiscală se bazează exclusiv pe declarațiile unor persoane care nu aveau o evidență a operațiunilor efectuate sau a sumelor încasate, iar notele explicative date de aceștia se bazează pe "simple estimări". Față de aceste dispoziții legale, atât timp cât nu este constatată lipsa de valabilitate a borderourilor de achiziții întocmite, acestea au intrat în circuitul legal stabilind o realitate de fapt și de drept care nu poate fi ignorată. Mai mult, între cantitățile menționate în borderourile de achiziții și cantitățile menționate în notele de intrare recepție, în facturile și în avizele de însoțire a mărfurilor există o concordanță deplină, aspect de natură de evidențiere că produsele achiziționate corespund cantităților înregistrate în borderourile de achiziții.

Față de acestea, contestatorul solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

II. Prin Decizia de impunere nr. ... încheiată de Activitatea de Inspecție Fiscală Dâmbovița – Serviciul Inspecție Fiscală IV s-a constatat în ceea ce privește impozitul pe profit că, în perioada verificată (...), în conformitate cu prevederile art. 21, alin. 4, lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, art. 6, alin. 1 și 2 din Legea nr. 82/1991 a contabilității, organul de inspecție fiscală a stabilit impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei ca urmare a achizițiilor efectuate de societate pe bază de borderou de achiziție pentru care nu există certificate de producător, reprezentând cheltuieli care nu au la bază documente justificative în condițiile legii, fiind considerate astfel cheltuieli deductibile. Au fost calculate și majorări de întârziere aferente în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 120, alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

cu modificările și completările ulterioare .

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Directia Generala a Finantelor Publice Dambovita este investită să se pronunțe dacă suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar cu majorările de întârziere aferente este legal datorat.

1. În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală.

În fapt, societatea **S.C. ... S.R.L. din sat ...**, comuna ... susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.101 si 102 din O.G. nr. 92/2003 privind obligația organului fiscal de transmitere a avizului de inspecție fiscală și dreptul său de a fi înștiințat cu privire la începerea inspecției fiscale.

Deasemenea societatea contestatoare invocă și încălcarea prevederilor alin.1 si 3 din anexa care face parte integrantă din Ordinul nr. 713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, privind dreptul său de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală și dreptul de a modifica data de începere a inspecției fiscale.

În drept, sunt incidente prevederile art.101 si 102 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

Art. 101 Avizul de inspecție fiscală

“(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate.

Art. 102 Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;

b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.

(2) Comunicarea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

a) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului;

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii:[...].

(3) Pe durata unei inspecții fiscale pentru soluționarea unei cereri a contribuabilului, organul de inspecție poate decide efectuarea unei inspecții generale sau parțiale. În acest caz, prin excepție de la prevederile alin. (1), avizul de inspecție se comunică contribuabilului chiar în cursul efectuării inspecției pentru soluționarea cererii.”

Desemenea pct.1, paragraful 3 și pct. 3 din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, care prevede:

“1. [...] În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.[...]

3. Dreptul de a solicita modificarea datei de începere a inspecției fiscale

Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate. În acest caz vi se va comunica data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.”

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de .. se reține faptul că *“Inspecția fiscală s-a desfășurat la solicitarea Gărzii Financiare – Secția Municipiului București, înregistrată la D.G.F.P. Dâmbovița sub nr. ...”* Solicitarea Gărzii Financiare Dâmbovița - Secția Municipiului București înregistrată la D.G.F.P. Dâmbovița sub nr. ... prevede *“efectuarea verificării la S.C. ” ...” S.R.L. “în vederea stabilirii în întregime a obligațiilor fiscale datorate”.*

Se reține că legiuitorul a înțeles în acest caz să nu se comunice avizul de inspecție fiscală conform art.102 alin.2 lit.b din O.G. nr.92/2003 *“b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit*

legii.”

Inspecția fiscală a început în data de ... ca urmare a adresei înaintată de Garda Financiară – Secția Municipiului București (adresa înregistrată la D.G.F.P. Dâmbovița sub nr. ...) și a fost ulterior suspendată în perioada ..., acest fapt fiind comunicat societății cu adresa nr. ... primită în data de ..., conform semnăturii de primire și amprentei ștampilei societății petente.

Începând cu data de ... a fost reluată inspecția fiscală în baza adresei nr. transmisă societății, dovadă fiind semnatura destinatarului din data ..., ceea ce face ca prevederile O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește comunicarea actelor, să fie respectate de către organele de inspecție fiscală .

Având în vedere cele de mai sus, actele normative incidente în speță, precum și prevederile art. 64 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se menționează faptul că:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, se reține faptul că societatea nu aduce argumente sau documente care să justifice nulitatea actelor administrative emise.

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la efectuarea inspecției fiscale, întocmirea raportului de inspecție fiscală și emiterea deciziei de impunere nr. 1.258/15.12.2009, motiv pentru care argumentul societății referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. În ceea ce privește legalitatea stabilirii impozitului pe profit suplimentar cu majorările de întârziere aferente

În fapt, S.C. “...” S.R.L. din sat ...comuna ..., jud. **Dâmbovița** a efectuat achiziții în perioada iulie 2008-octombrie 2008 de legume și verdețuri de la diferite persoane fizice - producători agricoli individuali în valoare totală de ... lei pe baza borderourilor de achiziție și a notelor de recepție și constatare diferențe, întocmite de societate pentru perioada respectivă, așa cum se menționează în adresa nr. ... a Garzii Financiare – Secția Municipiului București, înregistrată la D.G.F.P.Dambovița sub nr.

În vederea verificării autenticității și realității datelor înscrise în borderourile de achiziție prezentate de societate, cât și a concordanței dintre cantitățile și sortimentele de legume consemnate în acestea, în raport cu cele

Înscrise în certificatele de producător, au fost solicitate societății petente de către Garda Financiară – Secția Municipiului București prezentarea de copii după certificatele de producător ale persoanelor fizice care apar înscrise în borderourile de achiziții. În adresa nr. ... a Gărzii Financiare a Municipiului București către D.G.F.P.Dambovita – Activitatea de Inspecție Fiscală se menționează că " nu au fost prezentate alte certificate de producător pentru achizițiile efectuate de societate de la persoane fizice în perioada iulie - octombrie 2008 pentru mărfuri în valoare de ... lei sau cantitățile achiziționate sunt mai mari decât cele trecute în certificatul de producător. Organele de inspecție fiscală precizează că, în conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr. 1850/2004 se stabilește imperativ că achizițiile de mărfuri se pot face în baza documentului " Borderou de achiziție " numai de la producători. Ca urmare a acestui fapt, achizițiile efectuate de societatea petentă pe bază de borderou de achiziție pentru care nu există certificate de producător reprezintă cheltuieli care nu au la bază documente justificative și deci nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiilor de achiziție a produselor agricole de la diverse persoane fizice care au calitatea de producători .

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

" (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;" și pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:

"44. 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."

Art. 1 și 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, precizează:

"1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.

2. 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, [...];
- 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.[...]

De asemenea, conform precizărilor cuprinse în anexa nr.2 – Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, se stabilește la pct. 23 formularul pentru:

“BORDEROU DE ACHIZIȚIE (Cod 14-4-13/b)

1. Servește ca:

- document de înregistrare în gestiune a produselor cumpărate;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii produselor cumpărate;
- document pentru justificarea sumelor primite ca avans spre decontare pentru achiziții sau pentru decontarea sumelor plătite pentru achiziții.

2. Se întocmește în două exemplare de către delegatul însărcinat să aprovizioneze unitatea cu produse de pe piața țărănească, de la producătorii individuali sau de la alte persoane fizice, în momentul achiziției.

Se semnează de delegatul care face achizițiile respective și de gestionarul care primește marfa.

3. Circulă:

- la gestiune, pentru semnarea de primire a produselor și întocmirea Notei de recepție și constatare de diferențe (ambele exemplare);
- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
- rămâne în carnet (exemplarul 2).

4. Se arhivează:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
- la delegatul achizitor (exemplarul 2).

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul: [...]

c) pentru formularul cod 14-4-13/b:

- denumirea unității; codul de identificare fiscală; sediul (localitatea, str.,

număr); județul;

- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;

- numărul și data contractului; producătorul: numele și prenumele, domiciliul, seria și numărul actului de identitate;

- denumirea produselor; codul; U/M; cantitatea; prețul unitar; valoarea; avansul acordat; suma plătită; semnătura de primire a sumei;

- semnături: achizitor, gestionar.”

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate cu achiziția de produse, de existența documentelor justificative care să ateste că achiziția în cauză a fost executată direct de la producător.

În cazul în speță, din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut că sunt deductibile cheltuielile referitoare la achiziția de legume și zarzavaturi de la persoane fizice dacă realitatea operațiunii de achiziție se poate justifica în orice moment, prin reflectarea acestora în contabilitate pe bază de documente justificative, respectiv borderourile de achiziție care reprezintă *document justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii produselor cumpărate*, document care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

Față de conținutul minimal, obligatoriu de informații al formularului “borderou de achiziție” lipsesc date privind numărul și data contractului în baza căruia are loc achiziția de produse agricole de la fiecare producător, avansul acordat, suma plătită, semnătura de primire a sumei, semnătura gestionarului.

Desemenea, susținerea contestatoarei potrivit căreia instanțele judecătorești s-au pronunțat în sensul deductibilității unor cheltuieli stabilite eronat ca fiind nedeductibile de organele de inspecție fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece în discuție sunt spețe diferite și mai mult, în sistemul nostru de drept jurisprudența nu constituie izvor de drept.

Potrivit celor de mai sus simpla înregistrare în contabilitate a borderourilor de achiziție nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile, legea fiscală prevăzând faptul că pentru înscrierile care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ nu se admite deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul impozitului pe profit.

Se reține că prin adresa nr. ... (primită în data de ..., conform semnăturii de primire de pe recipisa nr. ...) i-a fost solicitată societății depunerea de documente justificative pe care le consideră relevante în cauză. În data de ... petentul a depus la dosarul contestației adresa nr.... prin care reiterează afirmații formulate în contestația inițială fără a depune documente în susținerea acestora.

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de **S.C. "... S.R.L.** din **sat ...** comuna ... va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de ... lei aferent cheltuielilor de achiziție a produselor de la diverse persoane fizice .

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit în sumă de ... lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 64, art.101, art.102, art.206, art.207, art.209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, republicată, pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.1, 2 din O.M.F.P. nr.1850/2004, art.6 din Legea nr.82/1991, alin.1,3 din Ordinul nr. 713/2004, pct. 23 din anexei nr.2 din Normele Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. ... S.R.L.** din **sat ...**, comuna ... împotriva deciziei de impunere nr. ... emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr.... pentru suma totală ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - majorări de întârziere aferente.

2. În conformitate cu prevederile art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 (șase) luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Dâmbovița.

..

Director coordonator

Avizat,
cons.jur. ...
Birou Juridic