

DECIZIA NR. 5/2006 emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal din 2002, incheiat de organele de control ale D.G.F.P. a judetului Hunedoara, privind stabilirea obligatiilor catre bugetul statului, constand in:

- impozit pe profit ;
- majorări de întârziere aferente ;
- penalitate de 0,5% ;
- taxă pe valoarea adăugată.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice.

Prin adresa, Inspectoratul de politie a judetului Hunedoara solicita un exemplar din procesul verbal de control, in vederea solutionarii unor verificari.

Prin Decizia nr. .../2002, Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a suspendat solutionarea cauzei, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Potrivit Rezolutiei asupra dosarului nr. .../P/2002, inregistrata la Activitatea de control financiar fiscal sub nr. .../2005, Parchetul de pe langa Judecatoria Deva dispune : *confirmarea propunerii de neincepere a urmaririi penale privind pe administratorul societatii, pentru infractiunile prev. de art. 215 al. 1,2 C.p. si art. 13 din Legea nr. 87/1994.*

I. Prin contestatia formulata, societatea contestatoare sustine urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, majorarile si penalitatile de intarziere aferente

a) Cu privire la cheltuielile cu marfurile

- cele 6 facturi, considerate de organele de control ca documente ce nu îndeplinesc condițiile cerute de lege, reprezintă documentele prin care societatea s-a aprovizionat cu mărfuri;

- marfurile aprovizionate au fost recepționate și înregistrate în evidența contabilă și ulterior au fost vândute către beneficiari din județul Hunedoara , fiind încasate prin compensare;

- organele de control nu au luat în considerare cheltuiala cu mărfurile aprovizionate cu aceste facturi , ci doar veniturile rezultate din valorificarea acestora.

b) Cu privire la dobanzile bancare

- dobânzile bancare au fost achitate către unitatea bancara, pentru creditul total angajat de societate lei ;

- acest credit a fost utilizat în exclusivitate pentru plata furnizorilor și ca atare aceste cheltuieli sunt deductibile din punct de vedere fiscal .

Avand in vedere cele sustinute, contestatoarea considera ca nu datoreaza impozitul pe profit, calculat de organele de control, si nici majorarile si penalitatile aferente.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Prin facturile de vânzare a mărfurilor (aprovizionate pe baza celor 6 facturi) s-a colectat taxa pe valoarea adaugata peste nivelul sumei dedusa pe baza facturilor de aprovizionare, rezultand o diferență favorabilă bugetului de stat.

II. Prin procesul verbal, inregistrat sub nr. .../2002, s-au constatat urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, majorarile si penalitatile de intarziere aferente

a) Cu privire la cheltuielile cu marfurile

In urma analizei documentelor de intrare a mărfurilor în evidența contabilă a societății, organele de control au constatat existența a 6 facturi fiscale, care nu îndeplinesc condițiile de documente justificative potrivit prevederilor art. 6 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 și art. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 704/1993, în sensul că aceste facturi nu conțin datele de identificare a furnizorilor - adresa , contul bancar , actele de identificare a delegaților precum și datele privind expediția mărfurilor .

In aceasta situatie, conform art. 4 alin. (6) lit. m) din Hotararea Guvernului nr. 402/2000, cheltuielile cu marfurile respective, nu pot fi deduse pentru determinarea profitului impozabil.

b) Cu privire la dobanzile bancare

In urma controlului s-a mai constatat că societatea comerciala, a obținut de la o societate bancara, un credit pentru plata furnizorilor, cu o dobândă de 49% pe an.

Ulterior, prin act adițional, s-a suplimentat valoarea contractului de credit. Potrivit extrasului de cont, din creditul obținut,

s-a platit catre furnizori suma de ... lei iar suma de ... lei, a fost ridicata in numerar.

In baza antecontractului incheiat, intre societatea comerciala contestatoare, reprezentata de administratorul societatii si alti 2 asociati, pentru achizitia unui teren, s-au acordat avansuri, celor din urma.

Pana la finalizarea controlului nu au fost prezentate documente care sa ateste inregistrarea terenului la Cartea funciara pe numele societatii si nici un contract de vanzare - cumparare , autentificat de notar public.

In perioada, in care au fost acordate avansurile catre asociati, societatea înregistrează cheltuieli cu dobânzi aferente creditului contractat și utilizat pentru plata furnizorilor. Organele de control au considerat cheltuielile cu dobânzile ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, conform prevederilor art. 4 alin. (6) lit. j) din Instrucțiunile privind metodologia de calcul a impozitului pe profit aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.402/2000.

Avand in vedere cele constatate, organele de control au calculat impozit pe profit, suplimentar.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, s-au calculat majorari si penalitati de intarziere.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Din analiza documentelor de intrare a marfurilor, inregistrate in evidenta contabila a societatii, s-a constatat ca un numar de 6 facturi fiscale, nu indeplinesc conditiile de documente legale, conform prevederilor art. 6 din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 si art. 25 lit. B) pct. A din Ordonanta Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in sensul ca nu contin datele de identificare a furnizorilor (adresa, cont bancar, actele de identificare ale delegatului care a ridicat marfurile, date despre persoanele care au expediat marfurile respective).

In aceasta situatie, taxa pe valoarea adaugata inscrisa pe aceste facturi, s-a dedus nelegal, incalcandu-se prevederile art. 18 din Ordonanta Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si a pct. 10.6 lit. g) din Normele de aplicare a O.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000.

III. Avand in vedere constatarile organelor de control, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa

verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, majorarile si penalitatile de intarziere aferente

a) Cu privire la cheltuielile cu marfurile

Cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu marfurile achizitionate in conditiile in care facturile nu au calitatea de document justificativ, nefiind completate toate datele prevazute de actele normative.

In fapt, in anul 2001, societatea comerciala a inregistrat in evidenta contabila un numar de 6 facturi fiscale, care nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, în sensul că aceste facturi nu conțin datele de identificare a furnizorilor (adresa , contul bancar), actele de identificare a delegaților precum și datele privind expediția mărfurilor .

In drept, art. 4 (6) lit. m) din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 217/1999, pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit precizeaza:

“În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;”

Conform pct. 119 lit. b) din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 704/1993 :

„Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobîndind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- c) numărul și data întocmirii documentului;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);

e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;

f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;

g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;

h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”

Potrivit celor menționate mai sus, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu marfurile înscrise în cele 6 facturi fiscale nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile fiscal. În lipsa datelor de identificare a furnizorilor, cerute de Legea contabilității nr. 82/1991, înscrisurile care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

Referitor la motivația societății potrivit căreia organele de control nu au ținut seama că marfurile cuprinse în aceste facturi, au fost recepționate și intrate în gestiune iar prin vânzarea lor au fost realizate venituri, aceasta nu s-a putut reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată și Regulamentului de aplicare a acesteia, documentele ce au dobândit calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor financiar-contabile trebuie să cuprindă cel puțin elementele principale precizate la pct. 119 din Regulamentul aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993.

b) Cu privire la dobânzile bancare

Cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu dobânzile aferente unui credit contractat cu o societate bancară, în condițiile în care, organele de control au constatat că împrumutul nu a fost utilizat în scopul obținerii de venituri.

În fapt, în anul 2001, societatea înregistrează cheltuieli cu dobânzi aferente creditului contractat de la o societate bancară și utilizat pentru plata furnizorilor. În această perioadă, societatea a acordat avansuri asociaților.

În baza antecontractului încheiat, între societatea contestatoare și asociații săi, pentru achiziția unui teren, în anul 2001, s-au acordat avansuri, până la nivelul creditului contractat.

Pana la finalizarea controlului nu au fost prezentate documente care sa ateste inregistrarea terenului la Cartea funciara pe numele societatii si nici un contract de vanzare - cumparare , autentificat de notar public.

In drept, art. 4 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, prevede:

“Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.”

De asemenea, potrivit art. 4 alin. (6) lit. j) din Ordonanta de Urgenta nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea [Ordonanței Guvernului nr. 70/1994](#) privind impozitul pe profit, se prevede:

“În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt: [...]

j) orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau a asociaților, inclusiv dobânzile plătite în cazul contractelor civile, în situația în care nu sunt impozitate la persoana fizică;”

Ca urmare, s-a retinut ca organele de control au procedat legal la neadmiterea la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu dobanzile aferente creditului comercial pentru care societatea nu a facut dovada ca sunt aferente veniturilor realizate.

Avand in vedere cele retinute, se concluzioneaza ca, in mod legal, organele de control au calculat impozitul pe profit, suplimentar.

Referitor la majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate prin procesul verbal contestat, se retine ca stabilirea acestora reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul. Intrucat contestatoarea datoreaza impozitul pe profit, stabilit suplimentar, conform principiului de drept „accesoriul urmeaza principalul”, aceasta datoreaza majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate in conformitate cu prevederile art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996, cu modificarile ulterioare si ale art. 12 - 14 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata

Cauza supusa solutionarii este de a se stabili daca societatea putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale de aprovizionare, in conditiile in care aceste documente nu erau completate cu toate datele prevazute de formular.

In fapt, in anul 2001, societatea comerciala s-a aprovizionat cu bunuri si si-a exercitat drept de deducere a taxei pe valoarea

adaugata inregistrata pe 6 facturi fiscale care nu aveau completate toate datele cerute de formular.

Prin procesul verbal, organele de control au constatat ca facturile respective nu contin datele de identificare a furnizorilor (adresa , contul bancar), actele de identificare a delegaților precum și datele privind expediția mărfurilor.

Ca urmare, organele de control au stabilit ca societatea nu putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in aceste facturi.

In drept, art. 19 din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata prevedea:

“Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia. [...]”

Cu privire la *intocmirea documentelor*, la art. 25, pct. B, lit. b) din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, se preciza:

“b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului; [...]”

Din cele precizate mai sus, s-a retinut ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, contestatoarea avea obligatia legala de a solicita furnizorului *documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate* precum si de a *verifica intocmirea corecta a acestora*.

Potrivit pct. 10.6, lit. g din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la: [...]

g) bunuri și servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la [art. 25 lit. B](#) din ordonanța de urgență și de [Hotărârea Guvernului nr. 831/1997](#) pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora;”

Conform art. 7, anexa 1.B din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor privind intocmirea si utilizarea acestora, 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 Hotararea Guvernului 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:

„Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;
- c) numărul și data întocmirii documentului;
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;
- h) alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.

Inscrierea datelor in documentele justificative si in 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.”

Prin urmare, tinand cont de cele precizate mai sus 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 calitatea de documente justificative, in intelesul prevederilor din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin Hotararea guvernului nr. 704/1993 si din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi nu era deductibila, asa cum legal au constatat si organele de control prin procesul verbal incheiat.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 182 si art. 185 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de petenta.