



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUD. CLUJ

Cluj-Napoca
P-ta Avram Iancu, nr.19

telefon: 0264/591.670
fax: 0264/592.489

DECIZIA nr. 126/2006

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Control Fiscal Cluj
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. .../...08.2006, de catre Activitatea de Control Fiscal Cluj asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../...062006, act administrativ fiscal intocmit in baza Raportului de inspectie fiscala, incheiat la data de ...06.2006 si inregistrat la organul fiscal sub nr. .../...06.2006.

Petenta contesta obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus, in suma totala de "y" lei RON, dupa cum urmeaza :

- "y" lei RON impozit pe profit suplimentar
- "y" lei RON dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit
- "y" lei RON penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- "y" lei RON debit suplimentar la TVA
- "y" lei RON dobanzi de intarziere aferente TVA suplimentar
- "y" lei RON penalitati de intarziere aferente TVA suplimentar
- "y" lei RON accize stabilite suplimentar
- "y" lei RON dobanzi de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar
- "y" lei RON penalitati de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 177 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 863/26.09.2005), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ...06.2006 si comunicat petentei la data de ...06.2006 (potrivit datei inscrise pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia a fost depusa la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj la data de ...07.2006, fiind inregistrata sub nr. .../...07.2006.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 176 si art. 179 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. Cluj-Napoca.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anulara obligatiilor de plata stabilite nejustificat in sarcina societatii prin Decizia nr. .../...06.2006 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala din ...06.2006, in suma totala de "y" lei RON, reprezentand debit suplimentar, dobanzi si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit, accize si taxa pe valoarea adaugata.

In sustinerea cererii sale, petenta invoca urmatoarele argumente :

- actul administrativ fiscal este nelegal si netemeinic, fiind emis ca urmare a unor constatari tendentioase, pe baza unor rationamente nefondate, organul de control interpretand eronat ca

societatea a prelucrat alcool etilic in conditiile in care nu avea in stoc o asemenea materie prima, a imbuteliat bauturi alcoolice in cantitati mai mari decat cele evidentiate ca fiind imbuteliate.

- prelucrarea alcoolului etilic si productia bauturilor alcoolice este un proces tehnologic complex, desfasurat in mai multe etape, neputandu-se constata exclusiv pe baza unor calcule strict matematice ca s-a imbuteliat cantitati de bauturi alcoolice pe care societatea nu le-a produs, la fel cum nu se poate stabili cu certitudine cantitatea de bauturi alcoolice care trebuie sa rezulte dintr-o anumita cantitate de alcool etilic.

- toate cantitatile de bauturi alcoolice livrate pe baza de avize de insotire a marfii au fost ulterior facturate beneficiarilor, unele neconcordante dintre datele inscrise in avize si cele inscrise in facturi se datoreaza faptului ca nu toate cantitatile avizate catre un beneficiar erau si acceptate de catre acesta sau datorita faptului ca incarcam si avizam cantitati mai mari decat cele comandate de un anumit client, o parte din aceste cantitati fiind descarcate pe traseu la cererea unor beneficiari.

- organul de control fiscal trebuia sa demonstreze faptul ca toate livrarile de bauturi alcoolice mentionate in Raportul de inspectie fiscala au fost efective si au reprezentat un fapt generator al obligatiei de plata a impozitului pe profit, T.V.A. si accize, societatea nu poate fi obligata sa dovedeasca ca nu a efectuat anumite livrari de produse catre persoane fizice sau juridice.

- toate concluziile organelor de inspectie fiscala se bazeaza pe simple supozitii, in conditiile in care la nici unul dintre beneficiarii nostri nu au fost identificate cantitati de bauturi alcoolice mai mari decat cele facturate de noi si nici unul dintre acestia nu a fost sanctionat pentru efectuarea de acte sau fapte de comert cu bauturi alcoolice provenind de la subscrisa dar detinute fara documente legale.

- faptul generator al taxei pe valoarea adaugata ia nastere in momentul efectuarii livrarii de bunuri, ori in conditiile in care in speta in cauza nu a avut loc livrarea de bauturi alcoolice si organele de inspectie fiscala nu au probat contrariul, faptul generator al TVA lipseste, iar societatea nu datoreaza aceasta obligatie fiscala stabilita suplimentar in sarcina sa.

- in ceea ce priveste impozitul pe profit, societatea nu datoreaza obligatia stabilita in sarcina sa intrucat in speta nu au avut loc livrari de bunuri si deci nu s-au realizat venituri care sa fie adaugate bazei de impozitare.

- potrivit dispozitiilor art. 10, alin. 3 din O.U.G. nr. 158/2001 privind regimul accizelor, pentru alcoolul etilic rafinat si distilatele de origine agricola, acciza se plateste o singura data de catre agentul economic producator sau importator de astfel de materii prime si nu de catre producatorul de bauturi alcoolice.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../...06.2006, sunt retinute in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de "y" lei RON, reprezentand debit suplimentar, dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit, accize si taxa pe valoarea adaugata, obligatii stabilite in baza Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de06.2006 si inregistrat la organul fiscal sub nr. .../ ...06.2006.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia au fost stabilite obligatiile fiscale suplimentare care sunt retinute in sarcina agentului economic, s-a intocmit ca urmare a desfiintarii, prin Decizia nr. .../...05.2005 pentru solutionarea contestatiei depuse de S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca emisa de catre D.G.F.P. a jud. Cluj, a Deciziei de impunere nr. .../...02.2005 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../...02.2005 incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale D.G.F.P. a jud. Salaj.

In urma verificarilor efectuate, pe baza documentelor puse la dispozitie de catre agentul economic, organul de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal Cluj a constatat ca in perioada 01.07.2002-31.08.2003 societatea a produs si imbuteliat cantitatea totala de 1.160.246 sticle bauturi alcoolice de diferite sortimente, comercializand in cadrul aceleiasi perioade cantitatea totala de 1.428.597 sticle, cantitate din care un numar de 1.166.256 sticle bauturi alcoolice au fost identificate in facturi fiscale de livrare si a caror contravaloare a fost regasita in evidenta contabila a societatii, iar pentru diferenta de 262.341 sticle livrarile s-au efectuat doar pe baza de avize de insotire a marfii fara ca valoarea acestora stabilita de organele de inspectie fiscala in cuantum de "y" lei ROL sa fie inregistrata in evidentele contabile ale societatii.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca livrarile de bauturi alcoolice consemnate doar in avize de insotire, reprezinta vanzari efective pentru care exista

obligativitatea prevazuta de art. 68 alin. 1 din H.G. nr. 598/13.06.2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, a emiterii facturii fiscale si inregistrarii in evidenta contabila a societatii a veniturilor rezultate in suma de "y" lei RON si a taxei pe valoarea adaugata aferenta in suma de "y" lei RON.

La impozitul pe profit aferent veniturilor rezultate din livrarile de bauturi alcoolice efectuate pe baza de avize de insotire a marfii s-a adaugat impozitul pe profit aferent unor cheltuieli pentru care nu s-a acordat deductibilitatea (cheltuieli cu dobanzi si diferente de curs valutar, cheltuieli cu amenzi si penalitati, cheltuieli de protocol, etc.), astfel incat la sfarsitul anului 2003 a rezultat o obligatie de plata suplimentara la aceasta sursa in suma de "y" lei RON.

Fata de taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar de organul de inspectie fiscala aferenta livrarilor de bauturi alcoolice pe baza de avize de insotire a marfii, organul de control a constatat ca societatea a dedus TVA inscrisa pe facturi care nu contin toate informatiile obligatorii prevazute de lege, de pe documente in copie xerox sau pe numele altor persoane, precum si de pe bonuri fiscale in care erau consemnate livrari de bunuri si prestari de servicii altele decat combustibili auto, pentru care nu s-a acordat deductibilitatea acestora, astfel incat obligatiile suplimentare stabilite in sarcina agentului economic la aceasta sursa sunt in suma totala de "y" lei RON.

De asemenea, in sarcina agentului economic s-a retinut obligativitatea achitarii unei accize in suma totala de "y" lei RON, in speta fiind aplicate prevederile art. 4 din H.G. nr. 163/20.02.2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor.

Pentru nevirarea la termen a obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina agentului economic la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea si accize, in conformitate cu prevederile art. 13 din O.G. nr. 11/23.01.1996, modificata prin O.G. nr. 61/29.08.2002, au fost calculate pana la data de 24.11.2004 dobanzi de intarziere in suma totala 96.833 lei RON, iar in conformitate cu O.G. nr. 26/26.07.2001, O.G. nr. 61/29.08.2002, au fost calculate penalitati de intarziere in suma totala de 26.763 lei RON.

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

A. Constatari de ordin general.

Perioada supusa controlului este: 01.10.2002-31.12.2003 la sursa impozit pe profit, 01.11.2002 -31.08.2003 la sursa taxa pe valoarea adaugata, 01.09.2002-31.08.2003 la sursa accize si a avut ca obiect verificarea modului de calcul si virare a obligatiilor fata de bugetul de stat la sursele mentionate.

In fapt, Decizia de impunere nr. .../...06.2006 prin care au fost stabilite in sarcina petentei obligatiile fiscale suplimentare la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si accize, s-a intocmit in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2006 si inregistrat la organul fiscal sub nr. .../...06.2006, ca urmare a desfiintarii Deciziei de impunere nr. .../...02.2005 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../...02.2005 acte intocmite de catre organele de control din cadrul D.G.F.P. a jud. Salaj, prin Decizia nr. .../...05.2005 emisa de catre D.G.F.P. a jud. Cluj pentru solutionarea contestatiei depuse de societate impotriva actelor administrative fiscale mentionate.

Potrivit documentelor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala, acesta a constatat in perioada analizata ca societatea s-a aprovizionat cu cantitatea de 143.810 litri alcool etilic rafinat, avand concentratia medie de 96 grade, cantitatea prelucrata in aceiasi perioada fiind de 143.465 litri asa cum rezulta din rapoartele de cupaj, iar cantitatea de 345 litri a fost eliberata in consum pe baza de bon de consum sau procese verbale fara a se regasi in productia de bauturi alcoolice.

Din cantitatea de alcool etilic prelucrata s-au obtinut conform rapoartelor de cupajare sintetizate in anexele 1.1 si 1.2 la raportul de inspectie fiscala, diferite sortimente de bauturi alcoolice, fara ca in urma transformarii alcoolului etilic utilizat la producerea de bauturi alcoolice sa rezulte diferente semnificative.

In ceea ce priveste livrarile bauturilor alcoolice, in urma verificarilor efectuate a rezultat faptul ca exista discrepante esentiale intre numarul de sticle de bauturi alcoolice produse si cel al sticlelor

comercializate, in sensul ca au fost comercializate mai multe sticle de bauturi alcoolice decat cele rezultate din procesul de prelucrare a alcoolului etilic.

In Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2006, care a stat la baza incheierii actului administrativ fiscal atacat, organul de control prezinta o situatie detaliata a livrarilor de bauturi alcoolice pentru fiecare din cele 11 sortimente produse de societate, respectiv bautura spirtoasa R22, bautura spirtoasa R24, bautura spirtoasa R28, bautura spirtoasa R30, bautura spirtoasa V28, bautura spirtoasa V30, lichior caise, lichior capsuni, lichior cirese negre, lichior visine si lichior zmeura.

Din cele prezentate rezulta ca in perioada 01.07.2002-31.08.2003 societatea a produs si imbuteliat cantitatea totala de 1.160.246 sticle bauturi alcoolice de diferite sortimente, comercializand in aceiasi perioada cantitatea totala de 1.428.597 sticle, din care pentru cantitatea de 1.166.256 sticle au fost identificate facturi fiscale de livrare, contravaloarea acestora fiind regasita in evidenta contabila a societatii. Pentru diferenta de 262.341 sticle cu produse alcoolice avizate si nefacturate de catre S.C. "X" S.R.L. a caror situatie este prezentata in anexele 16.1 si 16.2 la Raportul de inspectie fiscala, s-a constatat ca au fost livrate doar pe baza de avize de insotire a marfii fara ca valoarea acestora stabilita de organele fiscale la suma de "y" lei RON sa fie inregistrata in evidenta contabila a societatii, suma cu care agentul economic si-a diminuat veniturile realizate in perioada respectiva, la care se adauga TVA colectata in suma totala de "y" lei RON.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala se retine ca la stabilirea livrarilor efectuate pe baza de avize mentionate mai sus s-a luat in calcul doar documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, respectiv blocul de avize seria BAAAAAA nr. ...751-...800 la care se adauga doua avize de insotire a marfii identificate la un beneficiar al societatii (S.C. Z Odorheiul Secuiesc), respectiv nr. ...806 si ...810.

Conform evidentei existente la nivelul D.G.F.P Cluj societatea verificata a achizitionat in data de 28.10.2002 un numar de trei blocuri de avize seria BAAAAAA nr.751-.....900.

Din cele trei blocuri, asa cum s-a aratat mai sus organele de inspectie fiscala au identificat doar unul, respectiv blocul de avize seria BAAAAAA nr.751-....800, un bloc de avize respectiv cel cu seria BAAAAAA nr.851-....900 fiind identificat anterior de catre comisarii Garzii Financiare Salaj ca fiind neutilizat, iar al treilea avand seria BAAAAAA nr.801-....850 nu a fost identificat, cu toate ca din acesta au fost utilizate doua avize cu nr. ...806 si ...810.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, se retine ca in urma verificarilor efectuate anterior la principalii beneficiari ai bauturilor alcoolice produse de catre S.C. "X" S.R.L. (fosta S.C. "X1" S.R.L.) au rezultat urmatoarele:

- in privinta S.C. "Z" S.R.L. Odorheiul Secuiesc, conform documentelor de livrare puse la dispozitia organelor de inspectie a rezultat ca in perioada 22.04.2003-23.07.2003 au fost intocmite avize de insotire a marfii pentru cantitatea totala de 84.818 sticle bauturi alcoolice pentru care nu s-a intocmit facturi fiscale, fiind totodata identificate facturi fiscale pentru cantitatea de 42.936 sticle de bauturi alcoolice de diferite sortimente. De asemenea s-a constatat ca intre cantitatile inscrise in facturile emise si avizele de insotire a marfii nu exista nici o legatura in ceea ce priveste atat cantitatile consemnate in acestea cat si data emiterii acestor documente. Astfel in cursul lunii aprilie au fost identificate facturi fiscale in perioada 03.04-17.04.2004 consemnand livrarea cantitatii totale de 13.804 sticle bauturi alcoolice, in conditiile in care pe primele avize de insotire a marfii este inscrisa data de 22.04.20063.

La sediul S.C. "Z" S.R.L. Odorheiul Secuiesc au fost identificate un numar de patru avize de insotire a marfii in original ce nu au corespondent in facturi fiscale ceea ce in opinia organului de inspectie fiscala reprezinta o livrare efectiva, iar justificarea data de administratorul societatii prin explicatia "*masina cand a trimis din Zalau a fost in mai multe locuri si aici a fost ultimul statie si a lasat aici avizul*" este puerila.

Mai mult in trei din patru avize de insotire a marfii (...799/20.06.2003, ...806/12.07.2003 si ...810/23.07.2003) delegatul in scris in document este P. L. angajat al S.C. "Z" S.R.L., iar mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea este inmatriculat sub nr. HR 02 ... sau HR 02 ..., aceiasi situatie regasindu-se si in cazul avizelor de insotire a marfii nr. ...786/14.05.2003, ...787/22.05.2003, ...792/02.06.2003, precum si in cazul facturilor fiscale nr. ...297/17.04.2003 si ...817/31.07.2003 ceea ce atesta faptul ca marfa era ridicata de beneficiar direct de la sediul furnizorului, astfel incat nu

justifica sub nici o forma neemiterea facturilor fiscale pentru cantitatile consemnate doar in avize de insotire a marfii.

Din analiza diferitelor inscrisuri de mana (caiete) apartinand S.C. "Z" S.R.L., ridicate de catre organele de politie din cadrul I.P.J. Salaj in baza procesului verbal incheiat la data de 12.08.2003, s-a constatat ca exista corespondenta intre cantitatile receptionate de aceasta societate de la S.C. "X" S.R.L. (fosta S.C. "X1" S.R.L.) pe baza de avize de insotire a marfii.

Totodata au fost identificate avize de insotire a marfii consemnand retur de ambalaje (90.416 sticle) in care delegatul inscris este Peter Levente, astfel incat volumul ambalajele returnate este cu mult mai mare decat numarul sticlelor consemnat in facturile fiscale emise (42.936 sticle).

- in privinta S.C. "Z1" S.R.L., prin Nota de constatare incheiata de comisarii Garzii Financiare Arad rezulta ca in evidenta contabila a acestei societati a fost identificata o singura factura fiscala de aprovizionare respectiv ...226/21.11.2002 achitata in cursul aceluiasi an prin banca. Fata de aceasta situatie, organele de inspectie fiscala a identificat doua avize de expeditie cu nr. ...754/ 04.02.2003 si ...756/12.02.2003, emise de catre S.C. "X" S.R.L. in care se consemneaza livrarea a 26.360 sticle cu bauturi alcoolice, a caror contravaloare a fost incasata partial in cursul lunii martie 2003 cand in contul societatii furnizoare au fost identificate un numar de sase securi in valoare totala de "y" lei RON, ceea ce denota ca livrarile consemnate in cele doua avize sunt efective.

De asemenea au fost identificate un numar de trei avize de insotire a marfii emise de catre S.C. "Z1" S.R.L. catre S.C. "X" S.R.L., consemnand retur de ambalaje pentru cantitatea de 34.288 sticle, in conditiile in care numarul total al sticlelor cu bauturi alcoolice livrate pe baza de factura fiscala a fost de 10.000 bucati.

- situatii asemanatoare cu cele descrise mai sus, s-au intainit si in cazul verificarilor efectuate la S.C. "Z2" S.R.L. Iara jud. Cluj si S.C. "Z3" S.R.L. Alba Iulia, societati la care exista discrepante intre valoarea facturilor fiscale emise pe numele acestora si sumele incasate, respectiv între numarul sticlelor cuprinse in facturile fiscale si numarul sticlelor returnate in baza avizelor de insotire a marfii.

Afirmatia administratorului S.C. "X" S.R.L. potrivit caruia operatiunile consemnate in avize nu erau livrari efective, ele fiind intocmite pur formal in vederea existentei unui document de insotire pe timpul transportului si ca in momentul livrarii s-a intocmit factura fiscala, este contrazisa de starea de fapt consemnata in documente intocmite de societate si sintetizate in anexele nr. 3-15 la Raportul de inspectie fiscala din care rezulta ca avizele de insotire a marfii nu au corespondent in facturi fiscale in ceea ce priveste cantitatile livrate si nici in ceea ce priveste beneficiarii marfii.

Astfel analizand continutul anexelor la Raportul de inspectie fiscala se constata ca avizele de insotire a marfii catre anumiti beneficiari nu sunt urmate de facturi fiscale intocmite in aceiasi zi sau in zilele urmatoare si nici nu se regasesc facturi fiscale emise in numele altor beneficiari aflati pe traseu, care ar putea sa faca plauzibila afirmatia petentei potrivit careia *"nu toate cantitatile avizate catre un beneficiar erau si acceptate de catre acesta sau datorita faptului ca incarcam si avizam cantitati mai mari decat cele comandate de un anumit client, o parte din aceste cantitati fiind descarcate pe traseu la cererea anumitor beneficiari"*.

Concluziile organului de inspectie fiscala si care sunt insusite si de organul de solutionare a contestatiei potrivit carora cantitatile de bauturi alcoolice consemnate in avizele de expeditie pentru care nu s-au intocmit facturi fiscale sunt livrari efective, se bazeaza si pe urmatoarele considerente:

- nu au fost identificate avize de insotire a marfii anulate care ar putea justifica eventuale returnari cauzate de neacceptarea de catre beneficiari a unor cantitati de bauturi alcoolice.

- avand in vedere faptul ca ambalajele circulau in regim de restituire s-a constatat ca in mai multe situatii ambalajele returnate de beneficiari depaseau cantitativ numarul sticlelor cuprinse in facturile fiscale emise de comestatoare.

- in cazul a doi beneficiari (S.C. "Z1" S.R.L. Arad si S.C. "Z2" S.R.L. Iara) s-a constatat ca sumele incasate de la acestia au fost cu mult mai mare decat cele consemnate in facturile fiscale emise de catre petenta.

- o mare parte din livrarile catre S.C. "Z" S.R.L. Odorheiul Secuiesc erau efectuate direct din incinta producatorului de bauturi alcoolice, fapt relevat de numele delegatului inscris in avizele de insotire a marfii care este salariat al societatii beneficiare si de mijlocul de transport utilizat, ceea ce nu

justifica sub nici o forma neemiterea facturilor fiscale pentru cantitatile livrate si consemnate in avizele de insotiere a marfii.

Fata de situatiile prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine ca bauturile alcoolice consemnate in avizele de expeditie pentru care nu s-au intocmit facturi fiscale, sunt livrari efective de marfuri pentru care agentul economic avea obligatia de a intocmi documentele legale care sa stea la baza inregistrarii in evidenta contabila a societatii si cu a caror valoare in suma de "y" lei RON aceasta a diminuat veniturile realizate in perioada verificata, cu consecinta diminuarii obligatiilor fiscale pe care aceasta le datora bugetului de stat.

B. Referitor la obligatiile suplimentare in suma totala de "y" lei RON reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe profit, se retine ca aceasta obligatie fata de bugetul de stat este datorata de societate la sfarsitul anului 2003 si este aferenta atat veniturilor suplimentare stabilite in sarcina agentului economic ca urmare a faptului ca petenta nu a intocmit facturi fiscale pentru toate cantitatile de bauturi alcoolice livrate pe baza de avize de insotire a marfurilor, cat si cheltuielilor pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat deductibilitate la calcularea profitului impozabil (cheltuieli cu dobanzi si diferente de curs valutar, cheltuieli cu amenzi si penalitati, cheltuieli de protocol peste limita legala admisa, etc.).

Din continutul anexei 22 la Raportul de inspectie fiscala se constata ca impozitul pe profit cumulat pe care societatea in datoreaza in anul 2003 pe fiecare termen scadent, se prezinta astfel:

trim. I	"y" lei RON
trim. II	"y" lei RON
trim. III	"y" lei RON
trim. IV	"y" lei RON

si a fost stabilit avand in vedere rezultatele financiare a agentului economic consemnate in balantele de verificare puse la dispozitia organului de inspectie fiscala si care au fost corectate cu constatarile cuprinse in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza actului administrativ fiscal atacat.

De asemenea, din continutul aceluiasi document mentionat mai sus, se constata ca in anul 2003 societatea nu a inregistrat in evidenta contabila venituri in suma totala de "y" lei RON aferente unor livrari de bauturi alcoolice pe baza de avize de insotire a marfii si pentru care nu a intocmit facturi fiscale, astfel ca organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea veniturilor realizate de catre agentul economic in perioada analizata.

In drept, prevederile art. 7, alin. 1 din Legea nr. 414/26.06.2002 privind impozitul pe profit, referitoare la determinarea profitului impozabil, arata:

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile".

Avand in vedere prevederilor legale mentionate mai sus se retine ca prin neantocmirea facturilor fiscale aferente livrarilor de bauturi alcoolice si neevidentierea in contabilitate a veniturilor aferente acestora in suma totala de "y" lei RON a fost diminuata masa veniturilor ce intra in calculul profitului impozabil pe anul 2003 si implicit a fost diminuat cuantumul impozitului pe profit datorat de societate bugetului de stat.

Prin aplicarea cotei de 25 % prevazuta de art. 2, alin. 1 din Legea nr. 414/26.06.2002, act normativ aplicabil in perioada analizata, asupra veniturilor pe care agentul economic nu le-a inregistrat in evidenta contabila rezulta o diferenta de impozit pe profit in suma de "y" lei RON cu care organul de inspectie fiscala a reantregit obligatiile pe care petenta le datoreaza bugetului de stat la aceasta sursa.

In ceea ce priveste argumentele petentei potrivit carora livrarile de bauturi alcoolice efectuate pe baza de avize de expeditie nu sunt livrari efective, intrucat aceste documente au fost intocmite doar pentru a insoti marfa pe timpul transportului, nu sunt de natura a combate constatarile organului de inspectie fiscala, insusite si de organul de solutionare a contestatiei si care au fost analizate la punctul A al prezentei.

Ca urmare, motivele invocate de catre contestatoare nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei in ceea ce preveste suma de “y” lei RON, astfel incat aceasta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

De asemenea, in cursul anului 2003 societatea a inregistrat in evidenta contabila, cheltuieli pentru care nu avea dreptul la deducere la calculul impozitului pe profit constand in cheltuieli cu dobanzi si diferente de curs valutar, cheltuieli cu amenzi si penalitati, cheltuieli de protocol peste limita legala admisa care la sfarsitul anului au condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar in suma de “y” lei RON si pentru care petenta nu aduce nici un argument prin care sa combata concluziile organului de inspectie.

In situatia data, contestatia formulata de catre petenta pentru suma de “y” lei RON urmeaza a se respinge ca neargumentata.

C. Referitor la obligatiile suplimentare constand in debit in suma de “y” lei la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca stabilirea acestei obligatii suplimentare in sarcina societatii se datoreaza atat faptului ca agentul economic nu a procedat la colectarea T.V.A. pentru bauturile alcoolice care au fost livrate pe baza de avize de expeditie a marfii si pentru care avea obligatia ca ulterior sa intocmeasca facturi fiscale care sa conduca la inregistrarea acestora in evidenta contabila a societatii, cat si faptului ca societatea a procedat la deducerea taxei inscrise in documente care nu indeplinesc conditiile legale.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 14.06.2006, care a stat la baza intocmirii actului administrativ fiscal atacat, se retine ca in perioada 01.11.2002-31.08.2003 societatea a procedat la intocmirea de avize de insotire a marfii pentru bauturi alcoolice livrate catre diversi clienti, fara ca aceste operatiuni sa fie urmate de intocmirea facturilor fiscale aferente acestora.

In drept, prevederile art. 68 alin. 1 din H.G. nr. 598/13.06.2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, referitor la modul de intocmire a documentelor care atesta livrarile de bunuri, se arata:

“(1) Pentru bunurile livrate cu aviz de insotire furnizorii sunt obligati ca in termen de 3 zile lucratoare de la data livrarii sa emita facturi fiscale si sa le transmita beneficiarilor. Bunurile livrate fara aviz de insotire se factureaza la data livrarii. [...]”

Din continutul prevederilor legale citate mai sus se retine ca petenta avea obligatia ca in termen de trei zile lucratoare de la data livrarii bauturilor alcoolice pe baza de avize de insotire a marfurilor, sa procedeze la intocmirea facturilor fiscale care sa consemneze valoare acestora si in baza carora sa inregistreze in evidenta contabila a societatii atat veniturile realizate cat si taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta.

Intrucat agentul economic nu a respectat aceasta prevedere legala, organul de inspectie fiscala in mod legal a procedat la stabilirea valorii bauturilor alcoolice livrate doar pe baza de aviz de insotire a marfii care potrivit anexei 16.1 la Raportul de inspectie fiscala sunt in suma totala de “y” lei RON cu T.V.A. aferent in suma de “y” lei RON, suma cu care a fost majorata obligatia de plata pe care agentul economic o datoreaza bugetului de stat.

In contextul prevederii legale mentionate mai sus si avand in vedere considerentele prezentate la punctul A al prezentei se constata ca societatea datoreaza bugetului de stat obligatia de plata suplimentara in suma de “y” lei RON, iar contestatia formulata de petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

Totodata, potrivit Raportului de inspectie fiscala se retine ca din verificarile efectuate asupra documentelor justificative puse la dispozitia organului de control, a jurnalelor de vanzari si cumparari, a facturilor fiscale si a altor documente purtatoare de T.V.A. s-a constatat ca societatea a dedus TVA inscrisa pe facturi fiscale care nu contin toate informatiile obligatorii prevazute de art. 29, lit. B.a din Legea nr. 345/01.06.2002, republicata, privind taxa pe valoarea adaugata, de pe documente in copie xerox sau pe numele altor persoane, precum si de pe bonuri fiscale in care erau consemnate livrari de bunuri altele decat combustibili auto.

In drept, prevederile art. 24, alin. 1 lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitor la dreptul de deducere, stipuleaza:

“(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 înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata [...]**".

De asemenea, la art. 62, alin. 1 din H.G. nr. 598/13.06.2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se arata:

*"(1) Documentele legale prevazute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza carora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adaugata, sunt: **exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finantelor publice, emise în baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997, bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicata, aparținând unitatilor de desfacere a carburantilor auto, daca sunt stampilate si au înscrise denumirea cumparatorului si numarul de înmatriculare a autovehiculului [...]**".*

In cuprinsul anexei nr. 24 la Raportul de inspectie fiscala sunt prezentate documenele care au stat la baza deducerii TVA de catre S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca cu incalcarea prevederilor legale citate mai sus, din care rezulta o taxa dedusa ilegal in suma totala de "y" lei RON.

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, continutul documentelor consemnate in anexa 24, precum si faptul ca societatea nu aduce nici un argument in ceea ce priveste modul de stabilire a acestei obligatii de plata suplimentare in suma de "y" lei RON, se constata ca petenta datoreaza bugetului de stat aceasta obligatie de plata, iar contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neargumentata pentru acest capat de cerere.

D. Referitor la obligatiile suplimentare in suma de "y" lei la sursa accize, se retine ca stabilirea acestei obligatii de plata suplimentare in sarcina petentei se datoreaza faptului ca in urma verificarilor efectuate au rezultat anumite deficiente concretizate in faptul ca societatea a prelucrat, conform rapoartelor de cupaj, alcool etilic in conditiile in care din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala nu rezulta ca agentul economic detinea in stoc in aceea perioada materia prima utilizata.

Totodata s-a constatat ca in cazul unor sortimente de bauturi alcoolice societatea a imbuteliat o cantitate mai mare decat cea produsa (exemplu : bautura spirtoasa R22 + 4130 litri, respectiv bautura spirtoasa V28 + 59 litri) si a livrat in cazul tuturor sortimentelor de bauturi alcoolice produse o cantitate mai mare de sticle decat cele rezultate din rapoartele de turnare ca fiind imbuteliate.

De asemenea se retine ca in urma unei verificari inopinate efectuata la data de 28.07.2003 de catre comisari ai Garzii Financiare Salaj au fost identificate in incinta societatii un numar de 27 recipiente cu capacitatea de 220 litri cu lichid care in urma analizelor efectuate de Baia Mare a fost identificat ca fiind alcool etilic cu o concentratie alcoolica de 95,4% in volum, pentru care nu au putut fi prezentate documente legale de provenienta.

In baza celor mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala prezuma ca bauturile alcoolice pentru care nu exista documente legale de provenienta, provin din prelucrarea alcoolului achizitionat fara documente legale si fara a se cunoaste provenienta acestuia.

In drept, prevederile art. 2, alin. a) din O.U.G. nr. 158/27.11.2001 privind regimul accizelor, astfel cum a fost aprobat prin Legea nr. 523/17.07.2002 pentru aprobarea Ordonantei de Urgenta a Guvernului a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, stipuleaza:

"Se datoreaza accize pentru:

*a) alcool, distilate, **bauturi alcoolice**; [...]*".

De asemenea, la art. 4 din H.G. nr. 163/20.02.2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei de Urgenta a Guvernului a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, se arata ca:

"(1) Pentru bauturile alcoolice distilate produse în tara exclusiv din alcool etilic rafinat sau din distilate de origine agricola - ca materii prime achizitionate direct de la agentii economici producatori interni sau provenite din import - nu se datoreaza accize.

(2) Pentru a beneficia de acest regim agentul economic producator de bauturi alcoolice distilate trebuie sa detina în mod obligatoriu documentele care sa ateste provenienta legala a materiei prime, si anume:

- a) *factura fiscala de achizitie a materiei prime, în care acciza sa fie evidentiata separat;*
- b) *dovada platii accizelor catre furnizorul materiei prime, constând în documentul de plata confirmat de banca la care are contul deschis;*
- c) *o copie de pe documentul care atesta autorizarea comercializarii materiei prime de catre furnizor - în calitate de agent economic producator sau importator.*

(3) În cazul în care nu sunt îndeplinite conditiile prevazute la alin. (2), agentul economic producator de bauturi alcoolice distilate, la livrarea acestor produse, va calcula si va varsa la bugetul de stat o diferenta valorica echivalenta cu valoarea accizelor prevazuta pentru bauturi alcoolice distilate în anexa nr. 1 la ordonanta de urgenta”.

Prevederile alin. 3 ale art. 4 din actul normativ mentionat mai sus, stipuleaza fara echivoc care sunt consecintele neandepinirii de catre un agent economic producator de bauturi alcoolice ale conditiilor prevazute la alin. 2, respectiv “*va calcula si va varsa la bugetul de stat o diferenta valorica echivalenta cu valoarea accizelor prevazuta pentru bauturi alcoolice distilate în anexa nr. 1 la ordonanta de urgenta*”.

Ori conditiile in care **S.C. "X" S.R.L.** nu a indeplinit prevederile legale mentionate mai sus, prin prezentarea la organul de inspectie fiscala a documentelor stipulate la art. 4 alin.2 din H.G. nr. 163/20.02.2002, acesta a procedat la aplicarea prevederilor alin. 3, stabilind in sarcina petentei o obligatie fiscala suplimentara in suma totala de “y” lei RON la sursa accize.

Acciza calculata de catre organul de inspectie fiscala s-a efectuat conform formulei prevazute la art. 2 din H.G. nr. 163/20.02.2002 si a fost aplicata pentru cantitatile de bauturi alcoolice livrate pe baza de insotire a marfurilor pentru care nu sau intocmit facturi fiscale si pentru care nu exista justificata provenienta materiei prime (alcool etilic), respectiv bautura spirtoasa R22 (185.055 sticle), bautura spirtoasa R24 (6.748 sticle), bautura spirtoasa R28 (3.659 sticle), bautura spirtoasa R30 (19.594 sticle), bautura spirtoasa V28 (25.881 sticle), bautura spirtoasa V30 (2.133 sticle), lichior caise (4.389 sticle), lichior capsuni (2.900 sticle), lichior cirese negre (3.412 sticle), lichior visine (4.280 sticle), si lichior zmeura (300 sticle) si a avut in vedere acciza unitara de 150 Euro/hl bauturi alcoolice prevazuta de O.U.G. nr. 57/2003 de modificare si completare a O.U.G. nr. 158/27.11.2001.

Referitor la invocarea de catre petenta a prevederilor art. 10, alin. 3 din O.U.G. nr. 158/27.11.2001 privind regimul accizelor, potrivit careia acciza se plateste o singura data de catre agentul economic producator sau importator de alcool etilic si nu de producatorul de bauturi alcoolice se poate arata ca aceasta este adevarata doar in conditiile in care se respecta conditiile prevazute de art. 4 din H.G. nr. 163/2002 (citate mai sus) unde la alin. 2 se precizeaza cat se poate de clar faptul ca pentru a beneficia de acest regim agentul economic producator de bauturi alcoolice distilate trebuie sa detina in mod obligatoriu documentele care sa ateste provenienta legala a materiei prime utilizate, fiind precizate si care sunt aceste documente.

In ceea ce priveste la motivele invocate de catre contestatoare se poate arata ca acestea nu sunt relevante in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia formulata de petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata si pentru acest capat de cerere.

E. Referitor la obligatiile suplimentare constand in dobanzi de intarziere in suma totala de “y” lei RON la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accize (“y” lei RON), respectiv penalitati de intarziere in suma totala de “y” lei RON la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” 417 lei RON) si accize (“y” lei RON), se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina petentei reprezinta masura accesorie in raport cu debitele suplimentare datorate de societate la sursele la care acestea au fost calculate.

Deoarece, potrivit celor prezentate la punctele A-C ale prezentei, in sarcina contestatoarei au fost retinute ca datorate debitele de natura impozitului pe profit (“y” lei RON), taxei pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accizelor (“y” lei RON), iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al acceziilor stabilite suplimentar in sarcina sa, aceasta datoreaza si sumele de mai sus cu titlu de dobanzi de intarziere, respectiv penalitati, reprezentand

masura accesorie in raport cu debitele stabilite suplimentar, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* si ale art. 13 din O.G. nr. 11/23.01.1996 privind executarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 12, 13 si 14 din O.G. nr. 61/29.08.2002 privind colectarea creantelor bugetare, ale art. 108 alin. (1), art. 109 alin. (1) si (2) si art. 114 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/23.12.2003 privind Codul de procedura fiscala.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art.178 si 185 din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de “y” lei RON, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../...06.2006, reprezentand debit suplimentar la sursele impozit pe profit (“y” lei RON) si taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON).

2. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de “y” lei RON, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../...06.2006, reprezentand debit suplimentar la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accize (“y” lei RON), dobanzi de intarziere la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accize (“y” lei RON), respectiv penalitati de intarziere la sursele la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accize (“y” lei RON).

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Control Fiscal Cluj.

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

DIRECTOR EXECUTIV



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUD. CLUJ

Cluj-Napoca
P-ta Avram Iancu, nr.19

telefon: 0264/591.670
fax: 0264/592.489

DECIZIA nr. 126/2006

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. "X" S.R.L.**
cu sediul in mun. Cluj-Napoca, la Activitatea de Control Fiscal Cluj
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. .../...08.2006, de catre Activitatea de Control Fiscal Cluj asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../...062006, act administrativ fiscal intocmit in baza Raportului de inspectie fiscala, incheiat la data de ...06.2006 si inregistrat la organul fiscal sub nr. .../...06.2006.

Petenta contesta obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina sa prin Decizia de impunere mentionata mai sus, in suma totala de "y" lei RON, dupa cum urmeaza :

- "y" lei RON impozit pe profit suplimentar
- "y" lei RON dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit
- "y" lei RON penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit
- "y" lei RON debit suplimentar la TVA
- "y" lei RON dobanzi de intarziere aferente TVA suplimentar
- "y" lei RON penalitati de intarziere aferente TVA suplimentar
- "y" lei RON accize stabilite suplimentar
- "y" lei RON dobanzi de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar
- "y" lei RON penalitati de intarziere aferente accizelor stabilite suplimentar

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 177 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 863/26.09.2005), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ...06.2006 si comunicat petentei la data de ...06.2006 (potrivit datei inregistrata pe confirmarea de primire aflata in copie la dosarul cauzei), iar contestatia a fost depusa la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj la data de ...07.2006, fiind inregistrata sub nr. .../...07.2006.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 176 si art. 179 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. Cluj-Napoca.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita anulara obligatiilor de plata stabilite nejustificat in sarcina societatii prin Decizia nr. .../...06.2006 intocmita in baza Raportului de inspectie fiscala din ...06.2006, in suma totala de "y" lei RON, reprezentand debit suplimentar, dobanzi si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit, accize si taxa pe valoarea adaugata.

In sustinerea cererii sale, petenta invoca urmatoarele argumente :

- actul administrativ fiscal este nelegal si netemeinic, fiind emis ca urmare a unor constatari tendentioase, pe baza unor rationamente nefondate, organul de control interpretand eronat ca

societatea a prelucrat alcool etilic in conditiile in care nu avea in stoc o asemenea materie prima, a imbuteliat bauturi alcoolice in cantitati mai mari decat cele evidentiate ca fiind imbuteliate.

- prelucrarea alcoolului etilic si productia bauturilor alcoolice este un proces tehnologic complex, desfasurat in mai multe etape, neputandu-se constata exclusiv pe baza unor calcule strict matematice ca s-a imbuteliat cantitati de bauturi alcoolice pe care societatea nu le-a produs, la fel cum nu se poate stabili cu certitudine cantitatea de bauturi alcoolice care trebuie sa rezulte dintr-o anumita cantitate de alcool etilic.

- toate cantitatile de bauturi alcoolice livrate pe baza de avize de insotire a marfii au fost ulterior facturate beneficiarilor, unele neconcordante dintre datele inscrise in avize si cele inscrise in facturi se datoreaza faptului ca nu toate cantitatile avizate catre un beneficiar erau si acceptate de catre acesta sau datorita faptului ca incarcam si avizam cantitati mai mari decat cele comandate de un anumit client, o parte din aceste cantitati fiind descarcate pe traseu la cererea unor beneficiari.

- organul de control fiscal trebuia sa demonstreze faptul ca toate livrarile de bauturi alcoolice mentionate in Raportul de inspectie fiscala au fost efective si au reprezentat un fapt generator al obligatiei de plata a impozitului pe profit, T.V.A. si accize, societatea nu poate fi obligata sa dovedeasca ca nu a efectuat anumite livrari de produse catre persoane fizice sau juridice.

- toate concluziile organelor de inspectie fiscala se bazeaza pe simple supozitii, in conditiile in care la nici unul dintre beneficiarii nostri nu au fost identificate cantitati de bauturi alcoolice mai mari decat cele facturate de noi si nici unul dintre acestia nu a fost sanctionat pentru efectuarea de acte sau fapte de comert cu bauturi alcoolice provenind de la subscrisa dar detinute fara documente legale.

- faptul generator al taxei pe valoarea adaugata ia nastere in momentul efectuarii livrarii de bunuri, ori in conditiile in care in speta in cauza nu a avut loc livrarea de bauturi alcoolice si organele de inspectie fiscala nu au probat contrariul, faptul generator al TVA lipseste, iar societatea nu datoreaza aceasta obligatie fiscala stabilita suplimentar in sarcina sa.

- in ceea ce priveste impozitul pe profit, societatea nu datoreaza obligatia stabilita in sarcina sa intrucat in speta nu au avut loc livrari de bunuri si deci nu s-au realizat venituri care sa fie adaugate bazei de impozitare.

- potrivit dispozitiilor art. 10, alin. 3 din O.U.G. nr. 158/2001 privind regimul accizelor, pentru alcoolul etilic rafinat si distilatele de origine agricola, acciza se plateste o singura data de catre agentul economic producator sau importator de astfel de materii prime si nu de catre producatorul de bauturi alcoolice.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../...06.2006, sunt retinute in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare in suma totala de "y" lei RON, reprezentand debit suplimentar, dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere la sursele impozit pe profit, accize si taxa pe valoarea adaugata, obligatii stabilite in baza Raportului de inspectie fiscala intocmit la data de06.2006 si inregistrat la organul fiscal sub nr. .../ ...06.2006.

Raportul de inspectie fiscala in baza caruia au fost stabilite obligatiile fiscale suplimentare care sunt retinute in sarcina agentului economic, s-a intocmit ca urmare a desfiintarii, prin Decizia nr. .../...05.2005 pentru solutionarea contestatiei depuse de S.C. "X" S.R.L. cu sediul in mun. Cluj-Napoca emisa de catre D.G.F.P. a jud. Cluj, a Deciziei de impunere nr. .../...02.2005 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../...02.2005 incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale D.G.F.P. a jud. Salaj.

In urma verificarilor efectuate, pe baza documentelor puse la dispozitie de catre agentul economic, organul de control din cadrul Activitatii de Control Fiscal Cluj a constatat ca in perioada 01.07.2002-31.08.2003 societatea a produs si imbuteliat cantitatea totala de 1.160.246 sticle bauturi alcoolice de diferite sortimente, comercializand in cadrul aceleiasi perioade cantitatea totala de 1.428.597 sticle, cantitate din care un numar de 1.166.256 sticle bauturi alcoolice au fost identificate in facturi fiscale de livrare si a caror contravaloare a fost regasita in evidenta contabila a societatii, iar pentru diferenta de 262.341 sticle livrarile s-au efectuat doar pe baza de avize de insotire a marfii fara ca valoarea acestora stabilita de organele de inspectie fiscala in cuantum de "y" lei ROL sa fie inregistrata in evidentele contabile ale societatii.

Fata de cele constatate, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca livrarile de bauturi alcoolice consemnate doar in avize de insotire, reprezinta vanzari efective pentru care exista

obligativitatea prevazuta de art. 68 alin. 1 din H.G. nr. 598/13.06.2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, a emiterii facturii fiscale si inregistrarii in evidenta contabila a societatii a veniturilor rezultate in suma de "y" lei RON si a taxei pe valoarea adaugata aferenta in suma de "y" lei RON.

La impozitul pe profit aferent veniturilor rezultate din livrarile de bauturi alcoolice efectuate pe baza de avize de insotire a marfii s-a adaugat impozitul pe profit aferent unor cheltuieli pentru care nu s-a acordat deductibilitatea (cheltuieli cu dobanzi si diferente de curs valutar, cheltuieli cu amenzi si penalitati, cheltuieli de protocol, etc.), astfel incat la sfarsitul anului 2003 a rezultat o obligatie de plata suplimentara la aceasta sursa in suma de "y" lei RON.

Fata de taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar de organul de inspectie fiscala aferenta livrarilor de bauturi alcoolice pe baza de avize de insotire a marfii, organul de control a constatat ca societatea a dedus TVA inscrisa pe facturi care nu contin toate informatiile obligatorii prevazute de lege, de pe documente in copie xerox sau pe numele altor persoane, precum si de pe bonuri fiscale in care erau consemnate livrari de bunuri si prestari de servicii altele decat combustibili auto, pentru care nu s-a acordat deductibilitatea acestora, astfel incat obligatiile suplimentare stabilite in sarcina agentului economic la aceasta sursa sunt in suma totala de "y" lei RON.

De asemenea, in sarcina agentului economic s-a retinut obligativitatea achitarii unei accize in suma totala de "y" lei RON, in speta fiind aplicate prevederile art. 4 din H.G. nr. 163/20.02.2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor.

Pentru nevirarea la termen a obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina agentului economic la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea si accize, in conformitate cu prevederile art. 13 din O.G. nr. 11/23.01.1996, modificata prin O.G. nr. 61/29.08.2002, au fost calculate pana la data de 24.11.2004 dobanzi de intarziere in suma totala 96.833 lei RON, iar in conformitate cu O.G. nr. 26/26.07.2001, O.G. nr. 61/29.08.2002, au fost calculate penalitati de intarziere in suma totala de 26.763 lei RON.

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

A. Constatari de ordin general.

Perioada supusa controlului este: 01.10.2002-31.12.2003 la sursa impozit pe profit, 01.11.2002 -31.08.2003 la sursa taxa pe valoarea adaugata, 01.09.2002-31.08.2003 la sursa accize si a avut ca obiect verificarea modului de calcul si virare a obligatiilor fata de bugetul de stat la sursele mentionate.

In fapt, Decizia de impunere nr. .../...06.2006 prin care au fost stabilite in sarcina petentei obligatiile fiscale suplimentare la sursele impozit pe profit, taxa pe valoarea adaugata si accize, s-a intocmit in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2006 si inregistrat la organul fiscal sub nr. .../...06.2006, ca urmare a desfiintarii Deciziei de impunere nr. .../...02.2005 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../...02.2005 acte intocmite de catre organele de control din cadrul D.G.F.P. a jud. Salaj, prin Decizia nr. .../...05.2005 emisa de catre D.G.F.P. a jud. Cluj pentru solutionarea contestatiei depuse de societate impotriva actelor administrative fiscale mentionate.

Potrivit documentelor puse la dispozitia organului de inspectie fiscala, acesta a constatat in perioada analizata ca societatea s-a aprovizionat cu cantitatea de 143.810 litri alcool etilic rafinat, avand concentratia medie de 96 grade, cantitatea prelucrata in aceiasi perioada fiind de 143.465 litri asa cum rezulta din rapoartele de cupaj, iar cantitatea de 345 litri a fost eliberata in consum pe baza de bon de consum sau procese verbale fara a se regasi in productia de bauturi alcoolice.

Din cantitatea de alcool etilic prelucrata s-au obtinut conform rapoartelor de cupajare sintetizate in anexele 1.1 si 1.2 la raportul de inspectie fiscala, diferite sortimente de bauturi alcoolice, fara ca in urma transformarii alcoolului etilic utilizat la producerea de bauturi alcoolice sa rezulte diferente semnificative.

In ceea ce priveste livrarile bauturilor alcoolice, in urma verificarilor efectuate a rezultat faptul ca exista discrepante esentiale intre numarul de sticle de bauturi alcoolice produse si cel al sticlelor

comercializate, in sensul ca au fost comercializate mai multe sticle de bauturi alcoolice decat cele rezultate din procesul de prelucrare a alcoolului etilic.

In Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...06.2006, care a stat la baza incheierii actului administrativ fiscal atacat, organul de control prezinta o situatie detaliata a livrarilor de bauturi alcoolice pentru fiecare din cele 11 sortimente produse de societate, respectiv bautura spirtoasa R22, bautura spirtoasa R24, bautura spirtoasa R28, bautura spirtoasa R30, bautura spirtoasa V28, bautura spirtoasa V30, lichior caise, lichior capsuni, lichior cirese negre, lichior visine si lichior zmeura.

Din cele prezentate rezulta ca in perioada 01.07.2002-31.08.2003 societatea a produs si imbuteliat cantitatea totala de 1.160.246 sticle bauturi alcoolice de diferite sortimente, comercializand in aceiasi perioada cantitatea totala de 1.428.597 sticle, din care pentru cantitatea de 1.166.256 sticle au fost identificate facturi fiscale de livrare, contravaloarea acestora fiind regasita in evidenta contabila a societatii. Pentru diferenta de 262.341 sticle cu produse alcoolice avizate si nefacturate de catre S.C. "X" S.R.L. a caror situatie este prezentata in anexele 16.1 si 16.2 la Raportul de inspectie fiscala, s-a constatat ca au fost livrate doar pe baza de avize de insotire a marfii fara ca valoarea acestora stabilita de organele fiscale la suma de "y" lei RON sa fie inregistrata in evidenta contabila a societatii, suma cu care agentul economic si-a diminuat veniturile realizate in perioada respectiva, la care se adauga TVA colectata in suma totala de "y" lei RON.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala se retine ca la stabilirea livrarilor efectuate pe baza de avize mentionate mai sus s-a luat in calcul doar documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, respectiv blocul de avize seria BAAAAAA nr. ...751-...800 la care se adauga doua avize de insotire a marfii identificate la un beneficiar al societatii (S.C. Z Odorheiul Secuiesc), respectiv nr. ...806 si ...810.

Conform evidentei existente la nivelul D.G.F.P Cluj societatea verificata a achizitionat in data de 28.10.2002 un numar de trei blocuri de avize seria BAAAAAA nr.751-.....900.

Din cele trei blocuri, asa cum s-a aratat mai sus organele de inspectie fiscala au identificat doar unul, respectiv blocul de avize seria BAAAAAA nr.751-....800, un bloc de avize respectiv cel cu seria BAAAAAA nr.851-....900 fiind identificat anterior de catre comisarii Garzii Financiare Salaj ca fiind neutilizat, iar al treilea avand seria BAAAAAA nr.801-....850 nu a fost identificat, cu toate ca din acesta au fost utilizate doua avize cu nr. ...806 si ...810.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala, se retine ca in urma verificarilor efectuate anterior la principalii beneficiari ai bauturilor alcoolice produse de catre S.C. "X" S.R.L. (fosta S.C. "X1" S.R.L.) au rezultat urmatoarele:

- in privinta S.C. "Z" S.R.L. Odorheiul Secuiesc, conform documentelor de livrare puse la dispozitia organelor de inspectie a rezultat ca in perioada 22.04.2003-23.07.2003 au fost intocmite avize de insotire a marfii pentru cantitatea totala de 84.818 sticle bauturi alcoolice pentru care nu s-a intocmit facturi fiscale, fiind totodata identificate facturi fiscale pentru cantitatea de 42.936 sticle de bauturi alcoolice de diferite sortimente. De asemenea s-a constatat ca intre cantitatile inscrise in facturile emise si avizele de insotire a marfii nu exista nici o legatura in ceea ce priveste atat cantitatile consemnate in acestea cat si data emiterii acestor documente. Astfel in cursul lunii aprilie au fost identificate facturi fiscale in perioada 03.04-17.04.2004 consemnand livrarea cantitatii totale de 13.804 sticle bauturi alcoolice, in conditiile in care pe primele avize de insotire a marfii este inscrisa data de 22.04.20063.

La sediul S.C. "Z" S.R.L. Odorheiul Secuiesc au fost identificate un numar de patru avize de insotire a marfii in original ce nu au corespondent in facturi fiscale ceea ce in opinia organului de inspectie fiscala reprezinta o livrare efectiva, iar justificarea data de administratorul societatii prin explicatia "*masina cand a trimis din Zalau a fost in mai multe locuri si aici a fost ultimul statie si a lasat aici avizul*" este puerila.

Mai mult in trei din patru avize de insotire a marfii (...799/20.06.2003, ...806/12.07.2003 si ...810/23.07.2003) delegatul in scris in document este P. L. angajat al S.C. "Z" S.R.L., iar mijlocul de transport cu care s-a efectuat livrarea este inmatriculat sub nr. HR 02 ... sau HR 02 ..., aceiasi situatie regasindu-se si in cazul avizelor de insotire a marfii nr. ...786/14.05.2003, ...787/22.05.2003, ...792/02.06.2003, precum si in cazul facturilor fiscale nr. ...297/17.04.2003 si ...817/31.07.2003 ceea ce atesta faptul ca marfa era ridicata de beneficiar direct de la sediul furnizorului, astfel incat nu

justifica sub nici o forma neemiterea facturilor fiscale pentru cantitatile consemnate doar in avize de insotire a marfii.

Din analiza diferitelor inscrisuri de mana (caiete) apartinand S.C. "Z" S.R.L., ridicate de catre organele de politie din cadrul I.P.J. Salaj in baza procesului verbal incheiat la data de 12.08.2003, s-a constatat ca exista corespondenta intre cantitatile receptionate de aceasta societate de la S.C. "X" S.R.L. (fosta S.C. "X1" S.R.L.) pe baza de avize de insotire a marfii.

Totodata au fost identificate avize de insotire a marfii consemnand retur de ambalaje (90.416 sticle) in care delegatul inscris este Peter Levente, astfel incat volumul ambalajele returnate este cu mult mai mare decat numarul sticlelor consemnat in facturile fiscale emise (42.936 sticle).

- in privinta S.C. "Z1" S.R.L., prin Nota de constatare incheiata de comisarii Garzii Financiare Arad rezulta ca in evidenta contabila a acestei societati a fost identificata o singura factura fiscala de aprovizionare respectiv ...226/21.11.2002 achitata in cursul aceluasi an prin banca. Fata de aceasta situatie, organele de inspectie fiscala a identificat doua avize de expeditie cu nr. ...754/ 04.02.2003 si ...756/12.02.2003, emise de catre S.C. "X" S.R.L. in care se consemneaza livrarea a 26.360 sticle cu bauturi alcoolice, a caror contravaloare a fost incasata partial in cursul lunii martie 2003 cand in contul societatii furnizoare au fost identificate un numar de sase securi in valoare totala de "y" lei RON, ceea ce denota ca livrarile consemnate in cele doua avize sunt efective.

De asemenea au fost identificate un numar de trei avize de insotire a marfii emise de catre S.C. "Z1" S.R.L. catre S.C. "X" S.R.L., consemnand retur de ambalaje pentru cantitatea de 34.288 sticle, in conditiile in care numarul total al sticlelor cu bauturi alcoolice livrate pe baza de factura fiscala a fost de 10.000 bucati.

- situatii asemanatoare cu cele descrise mai sus, s-au intaint si in cazul verificarilor efectuate la S.C. "Z2" S.R.L. Iara jud. Cluj si S.C. "Z3" S.R.L. Alba Iulia, societati la care exista discrepante intre valoarea facturilor fiscale emise pe numele acestora si sumele incasate, respectiv între numarul sticlelor cuprinse in facturile fiscale si numarul sticlelor returnate in baza avizelor de insotire a marfii.

Afirmatia administratorului S.C. "X" S.R.L. potrivit caruia operatiunile consemnate in avize nu erau livrari efective, ele fiind intocmite pur formal in vederea existentei unui document de insotire pe timpul transportului si ca in momentul livrarii s-a intocmit factura fiscala, este contrazisa de starea de fapt consemnata in documente intocmite de societate si sintetizate in anexele nr. 3-15 la Raportul de inspectie fiscala din care rezulta ca avizele de insotire a marfii nu au corespondent in facturi fiscale in ceea ce priveste cantitatile livrate si nici in ceea ce priveste beneficiarii marfii.

Astfel analizand continutul anexelor la Raportul de inspectie fiscala se constata ca avizele de insotire a marfii catre anumiti beneficiari nu sunt urmate de facturi fiscale intocmite in aceiasi zi sau in zilele urmatoare si nici nu se regasesc facturi fiscale emise in numele altor beneficiari aflati pe traseu, care ar putea sa faca plauzibila afirmatia petentei potrivit careia *"nu toate cantitatile avizate catre un beneficiar erau si acceptate de catre acesta sau datorita faptului ca incarcam si avizam cantitati mai mari decat cele comandate de un anumit client, o parte din aceste cantitati fiind descarcate pe traseu la cererea anumitor beneficiari"*.

Concluziile organului de inspectie fiscala si care sunt insusite si de organul de solutionare a contestatiei potrivit carora cantitatile de bauturi alcoolice consemnate in avizele de expeditie pentru care nu s-au intocmit facturi fiscale sunt livrari efective, se bazeaza si pe urmatoarele considerente:

- nu au fost identificate avize de insotire a marfii anulate care ar putea justifica eventuale returnari cauzate de neacceptarea de catre beneficiari a unor cantitati de bauturi alcoolice.

- avand in vedere faptul ca ambalajele circulau in regim de restituire s-a constatat ca in mai multe situatii ambalajele returnate de beneficiari depaseau cantitativ numarul sticlelor cuprinse in facturile fiscale emise de comestatoare.

- in cazul a doi beneficiari (S.C. "Z1" S.R.L. Arad si S.C. "Z2" S.R.L. Iara) s-a constatat ca sumele incasate de la acestia au fost cu mult mai mare decat cele consemnate in facturile fiscale emise de catre petenta.

- o mare parte din livrarile catre S.C. "Z" S.R.L. Odorheiul Secuiesc erau efectuate direct din incinta producatorului de bauturi alcoolice, fapt relevat de numele delegatului inscris in avizele de insotire a marfii care este salariat al societatii beneficiare si de mijlocul de transport utilizat, ceea ce nu

justifica sub nici o forma neemiterea facturilor fiscale pentru cantitatile livrate si consemnate in avizele de insotiere a marfii.

Fata de situatiile prezentate mai sus, organul de solutionare a contestatiei retine ca bauturile alcoolice consemnate in avizele de expeditie pentru care nu s-au intocmit facturi fiscale, sunt livrari efective de marfuri pentru care agentul economic avea obligatia de a intocmi documentele legale care sa stea la baza inregistrarii in evidenta contabila a societatii si cu a caror valoare in suma de "y" lei RON aceasta a diminuat veniturile realizate in perioada verificata, cu consecinta diminuarii obligatiilor fiscale pe care aceasta le datora bugetului de stat.

B. Referitor la obligatiile suplimentare in suma totala de "y" lei RON reprezentand debit suplimentar la sursa impozit pe profit, se retine ca aceasta obligatie fata de bugetul de stat este datorata de societate la sfarsitul anului 2003 si este aferenta atat veniturilor suplimentare stabilite in sarcina agentului economic ca urmare a faptului ca petenta nu a intocmit facturi fiscale pentru toate cantitatile de bauturi alcoolice livrate pe baza de avize de insotire a marfurilor, cat si cheltuielilor pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat deductibilitate la calcularea profitului impozabil (cheltuieli cu dobanzi si diferente de curs valutar, cheltuieli cu amenzi si penalitati, cheltuieli de protocol peste limita legala admisa, etc.).

Din continutul anexei 22 la Raportul de inspectie fiscala se constata ca impozitul pe profit cumulat pe care societatea in datoreaza in anul 2003 pe fiecare termen scadent, se prezinta astfel:

trim. I	"y" lei RON
trim. II	"y" lei RON
trim. III	"y" lei RON
trim. IV	"y" lei RON

si a fost stabilit avand in vedere rezultatele financiare a agentului economic consemnate in balantele de verificare puse la dispozitia organului de inspectie fiscala si care au fost corectate cu constatarile cuprinse in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza actului administrativ fiscal atacat.

De asemenea, din continutul aceluiasi document mentionat mai sus, se constata ca in anul 2003 societatea nu a inregistrat in evidenta contabila venituri in suma totala de "y" lei RON aferente unor livrari de bauturi alcoolice pe baza de avize de insotire a marfii si pentru care nu a intocmit facturi fiscale, astfel ca organul de inspectie fiscala a procedat la reintregirea veniturilor realizate de catre agentul economic in perioada analizata.

In drept, prevederile art. 7, alin. 1 din Legea nr. 414/26.06.2002 privind impozitul pe profit, referitoare la determinarea profitului impozabil, arata:

"(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile".

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus se retine ca prin neantocmirea facturilor fiscale aferente livrarilor de bauturi alcoolice si neevidentierea in contabilitate a veniturilor aferente acestora in suma totala de "y" lei RON a fost diminuata masa veniturilor ce intra in calculul profitului impozabil pe anul 2003 si implicit a fost diminuat cuantumul impozitului pe profit datorat de societate bugetului de stat.

Prin aplicarea cotei de 25 % prevazuta de art. 2, alin. 1 din Legea nr. 414/26.06.2002, act normativ aplicabil in perioada analizata, asupra veniturilor pe care agentul economic nu le-a inregistrat in evidenta contabila rezulta o diferenta de impozit pe profit in suma de "y" lei RON cu care organul de inspectie fiscala a reantregit obligatiile pe care petenta le datoreaza bugetului de stat la aceasta sursa.

In ceea ce priveste argumentele petentei potrivit carora livrarile de bauturi alcoolice efectuate pe baza de avize de expeditie nu sunt livrari efective, intrucat aceste documente au fost intocmite doar pentru a insoti marfa pe timpul transportului, nu sunt de natura a combate constatarile organului de inspectie fiscala, insusite si de organul de solutionare a contestatiei si care au fost analizate la punctul A al prezentei.

Ca urmare, motivele invocate de catre contestatoare nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei in ceea ce preveste suma de “y” lei RON, astfel incat aceasta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

De asemenea, in cursul anului 2003 societatea a inregistrat in evidenta contabila, cheltuieli pentru care nu avea dreptul la deducere la calculul impozitului pe profit constand in cheltuieli cu dobanzi si diferente de curs valutar, cheltuieli cu amenzi si penalitati, cheltuieli de protocol peste limita legala admisa care la sfarsitul anului au condus la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar in suma de “y” lei RON si pentru care petenta nu aduce nici un argument prin care sa combata concluziile organului de inspectie.

In situatia data, contestatia formulata de catre petenta pentru suma de “y” lei RON urmeaza a se respinge ca neargumentata.

C. Referitor la obligatiile suplimentare constand in debit in suma de “y” lei la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca stabilirea acestei obligatii suplimentare in sarcina societatii se datoreaza atat faptului ca agentul economic nu a procedat la colectarea T.V.A. pentru bauturile alcoolice care au fost livrate pe baza de avize de expeditie a marfii si pentru care avea obligatia ca ulterior sa intocmeasca facturi fiscale care sa conduca la inregistrarea acestora in evidenta contabila a societatii, cat si faptului ca societatea a procedat la deducerea taxei inscrite in documente care nu indeplinesc conditiile legale.

Din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de 14.06.2006, care a stat la baza intocmirii actului administrativ fiscal atacat, se retine ca in perioada 01.11.2002-31.08.2003 societatea a procedat la intocmirea de avize de insotire a marfii pentru bauturi alcoolice livrate catre diversi clienti, fara ca aceste operatiuni sa fie urmate de intocmirea facturilor fiscale aferente acestora.

In drept, prevederile art. 68 alin. 1 din H.G. nr. 598/13.06.2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, referitor la modul de intocmire a documentelor care atesta livrarile de bunuri, se arata:

“(1) Pentru bunurile livrate cu aviz de insotire furnizorii sunt obligati ca in termen de 3 zile lucratoare de la data livrarii sa emita facturi fiscale si sa le transmita beneficiarilor. Bunurile livrate fara aviz de insotire se factureaza la data livrarii. [...]”

Din continutul prevederilor legale citate mai sus se retine ca petenta avea obligatia ca in termen de trei zile lucratoare de la data livrarii bauturilor alcoolice pe baza de avize de insotire a marfurilor, sa procedeze la intocmirea facturilor fiscale care sa consemneze valoare acestora si in baza carora sa inregistreze in evidenta contabila a societatii atat veniturile realizate cat si taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta.

Intrucat agentul economic nu a respectat aceasta prevedere legala, organul de inspectie fiscala in mod legal a procedat la stabilirea valorii bauturilor alcoolice livrate doar pe baza de aviz de insotire a marfii care potrivit anexei 16.1 la Raportul de inspectie fiscala sunt in suma totala de “y” lei RON cu T.V.A. aferent in suma de “y” lei RON, suma cu care a fost majorata obligatia de plata pe care agentul economic o datoreaza bugetului de stat.

In contextul prevederii legale mentionate mai sus si avand in vedere considerentele prezentate la punctul A al prezentei se constata ca societatea datoreaza bugetului de stat obligatia de plata suplimentara in suma de “y” lei RON, iar contestatia formulata de petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

Totodata, potrivit Raportului de inspectie fiscala se retine ca din verificarile efectuate asupra documentelor justificative puse la dispozitia organului de control, a jurnalelor de vanzari si cumparari, a facturilor fiscale si a altor documente purtatoare de T.V.A. s-a constatat ca societatea a dedus TVA inscrista pe facturi fiscale care nu contin toate informatiile obligatorii prevazute de art. 29, lit. B.a din Legea nr. 345/01.06.2002, republicata, privind taxa pe valoarea adaugata, de pe documente in copie xerox sau pe numele altor persoane, precum si de pe bonuri fiscale in care erau consemnate livrari de bunuri altele decat combustibili auto.

In drept, prevederile art. 24, alin. 1 lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitor la dreptul de deducere, stipuleaza:

“(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 înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata [...]**”.

De asemenea, la art. 62, alin. 1 din H.G. nr. 598/13.06.2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se arata:

“(1) Documentele legale prevazute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza carora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adaugata, sunt: **exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finantelor publice, emise în baza Hotararii Guvernului nr. 831/1997, bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonantei de Urgenta a Guvernului nr. 28/1999 privind obligatia agentilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicata, aparținând unitatilor de desfacere a carburantilor auto, daca sunt stampilate si au înscrise denumirea cumparatorului si numarul de înmatriculare a autovehiculului [...]**”.

In cuprinsul anexei nr. 24 la Raportul de inspectie fiscala sunt prezentate documenele care au stat la baza deducerii TVA de catre S.C. "X" S.R.L. Cluj-Napoca cu incalcarea prevederilor legale citate mai sus, din care rezulta o taxa dedusa ilegal in suma totala de “y” lei RON.

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, continutul documentelor consemnate in anexa 24, precum si faptul ca societatea nu aduce nici un argument in ceea ce priveste modul de stabilire a acestei obligatii de plata suplimentare in suma de “y” lei RON, se constata ca petenta datoreaza bugetului de stat aceasta obligatie de plata, iar contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neargumentata pentru acest capat de cerere.

D. Referitor la obligatiile suplimentare in suma de “y” lei la sursa accize, se retine ca stabilirea acestei obligatii de plata suplimentare in sarcina petentei se datoreaza faptului ca in urma verificarilor efectuate au rezultat anumite deficiente concretizate in faptul ca societatea a prelucrat, conform rapoartelor de cupaj, alcool etilic in conditiile in care din documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala nu rezulta ca agentul economic detinea in stoc in aceea perioada materia prima utilizata.

Totodata s-a constat ca in cazul unor sortimente de bauturi alcoolice societatea a imbuteliat o cantitate mai mare decat cea produsa (exemplu : bautura spirtoasa R22 + 4130 litri, respectiv bautura spirtoasa V28 + 59 litri) si a livrat in cazul tuturor sortimentelor de bauturi alcoolice produse o cantitate mai mare de sticle decat cele rezultate din rapoartele de turnare ca fiind imbuteliate.

De asemenea se retine ca in urma unei verificari inopinate efectuata la data de 28.07.2003 de catre comisari ai Garzii Financiare Salaj au fost identificate in incinta societatii un numar de 27 recipiente cu capacitatea de 220 litri cu lichid care in urma analizelor efectuate de Baia Mare a fost identificat ca fiind alcool etilic cu o concentratie alcoolica de 95,4% in volum, pentru care nu au putut fi prezentate documente legale de provenienta.

In baza celor mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala prezuma ca bauturile alcoolice pentru care nu exista documente legale de provenienta, provin din prelucrarea alcoolului achizitionat fara documente legale si fara a se cunoaste provenienta acestuia.

In drept, prevederile art. 2, alin. a) din O.U.G. nr. 158/27.11.2001 privind regimul accizelor, astfel cum a fost aprobat prin Legea nr. 523/17.07.2002 pentru aprobarea Ordonantei de Urgenta a Guvernului a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, stipuleaza:

“Se datoreaza accize pentru:

a) alcool, distilate, **bauturi alcoolice;** [...]

De asemenea, la art. 4 din H.G. nr. 163/20.02.2002 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonantei de Urgenta a Guvernului a Guvernului nr. 158/2001 privind regimul accizelor, se arata ca:

“(1) Pentru bauturile alcoolice distilate produse în tara exclusiv din alcool etilic rafinat sau din distilate de origine agricola - ca materii prime achizitionate direct de la agentii economici producatori interni sau provenite din import - nu se datoreaza accize.

(2) Pentru a beneficia de acest regim agentul economic producator de bauturi alcoolice distilate trebuie sa detina în mod obligatoriu documentele care sa ateste provenienta legala a materiei prime, si anume:

- a) *factura fiscala de achizitie a materiei prime, în care acciza sa fie evidentiata separat;*
- b) *dovada platii accizelor catre furnizorul materiei prime, constând în documentul de plata confirmat de banca la care are contul deschis;*
- c) *o copie de pe documentul care atesta autorizarea comercializarii materiei prime de catre furnizor - în calitate de agent economic producator sau importator.*

(3) În cazul în care nu sunt îndeplinite conditiile prevazute la alin. (2), agentul economic producator de bauturi alcoolice distilate, la livrarea acestor produse, va calcula si va varsa la bugetul de stat o diferenta valorica echivalenta cu valoarea accizelor prevazuta pentru bauturi alcoolice distilate în anexa nr. 1 la ordonanta de urgenta”.

Prevederile alin. 3 ale art. 4 din actul normativ mentionat mai sus, stipuleaza fara echivoc care sunt consecintele neandepinirii de catre un agent economic producator de bauturi alcoolice ale conditiilor prevazute la alin. 2, respectiv “*va calcula si va varsa la bugetul de stat o diferenta valorica echivalenta cu valoarea accizelor prevazuta pentru bauturi alcoolice distilate în anexa nr. 1 la ordonanta de urgenta*”.

Ori conditiile in care **S.C. "X" S.R.L.** nu a indeplinit prevederile legale mentionate mai sus, prin prezentarea la organul de inspectie fiscala a documentelor stipulate la art. 4 alin.2 din H.G. nr. 163/20.02.2002, acesta a procedat la aplicarea prevederilor alin. 3, stabilind in sarcina petentei o obligatie fiscala suplimentara in suma totala de “y” lei RON la sursa accize.

Acciza calculata de catre organul de inspectie fiscala s-a efectuat conform formulei prevazute la art. 2 din H.G. nr. 163/20.02.2002 si a fost aplicata pentru cantitatile de bauturi alcoolice livrate pe baza de insotire a marfurilor pentru care nu sau intocmit facturi fiscale si pentru care nu exista justificata provenienta materiei prime (alcool etilic), respectiv bautura spirtoasa R22 (185.055 sticle), bautura spirtoasa R24 (6.748 sticle), bautura spirtoasa R28 (3.659 sticle), bautura spirtoasa R30 (19.594 sticle), bautura spirtoasa V28 (25.881 sticle), bautura spirtoasa V30 (2.133 sticle), lichior caise (4.389 sticle), lichior capsuni (2.900 sticle), lichior cirese negre (3.412 sticle), lichior visine (4.280 sticle), si lichior zmeura (300 sticle) si a avut in vedere acciza unitara de 150 Euro/hl bauturi alcoolice prevazuta de O.U.G. nr. 57/2003 de modificare si completare a O.U.G. nr. 158/27.11.2001.

Referitor la invocarea de catre petenta a prevederilor art. 10, alin. 3 din O.U.G. nr. 158/27.11.2001 privind regimul accizelor, potrivit careia acciza se plateste o singura data de catre agentul economic producator sau importator de alcool etilic si nu de producatorul de bauturi alcoolice se poate arata ca aceasta este adevarata doar in conditiile in care se respecta conditiile prevazute de art. 4 din H.G. nr. 163/2002 (citate mai sus) unde la alin. 2 se precizeaza cat se poate de clar faptul ca pentru a beneficia de acest regim agentul economic producator de bauturi alcoolice distilate trebuie sa detina in mod obligatoriu documentele care sa ateste provenienta legala a materiei prime utilizate, fiind precizate si care sunt aceste documente.

In ceea ce priveste la motivele invocate de catre contestatoare se poate arata ca acestea nu sunt relevante in solutionarea favorabila a contestatiei, astfel incat contestatia formulata de petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata si pentru acest capat de cerere.

E. Referitor la obligatiile suplimentare constand in dobanzi de intarziere in suma totala de “y” lei RON la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accize (“y” lei RON), respectiv penalitati de intarziere in suma totala de “y” lei RON la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accize (“y” lei RON), se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina petentei reprezinta masura accesorie in raport cu debitele suplimentare datorate de societate la sursele la care acestea au fost calculate.

Deoarece, potrivit celor prezentate la punctele A-C ale prezentei, in sarcina contestatoarei au fost retinute ca datorate debitele de natura impozitului pe profit (“y” lei RON), taxei pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accizelor (“y” lei RON), iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al acceziilor stabilite suplimentar in sarcina sa, aceasta datoreaza si sumele de mai sus cu titlu de dobanzi de intarziere, respectiv penalitati, reprezentand

masura accesorie in raport cu debitele stabilite suplimentar, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”* si ale art. 13 din O.G. nr. 11/23.01.1996 privind executarea creantelor bugetare, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 12, 13 si 14 din O.G. nr. 61/29.08.2002 privind colectarea creantelor bugetare, ale art. 108 alin. (1), art. 109 alin. (1) si (2) si art. 114 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/23.12.2003 privind Codul de procedura fiscala.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art.178 si 185 din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

1. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de “y” lei RON, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../...06.2006, reprezentand debit suplimentar la sursele impozit pe profit (“y” lei RON) si taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON).

2. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. "X" S.R.L.** cu sediul in mun. Cluj-Napoca, pentru suma totala de “y” lei RON, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .../...06.2006, reprezentand debit suplimentar la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accize (“y” lei RON), dobanzi de intarziere la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accize (“y” lei RON), respectiv penalitati de intarziere la sursele la sursele impozit pe profit (“y” lei RON), taxa pe valoarea adaugata (“y” lei RON) si accize (“y” lei RON).

3. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Control Fiscal Cluj.

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

DIRECTOR EXECUTIV