

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR.88/09.06.2006
privind solutionarea contestatiei formulata de
S.C. P SRL

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, prin adresa cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei formulata de **S.C. P SRL**.

Prin Decizia emisa in solutionarea contestatiei formulata de S.C. P SRL impotriva masurilor dispuse prin Procesul verbal incheiat de organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal, Directia generala de solutionare a contestatiilor a suspendat solutionarea cauzei pana la pronuntarea solutiei definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Rezolutia pronuntata, Parchetul de pe langa Judecatorie a dispus scoaterea de sub urmarire penala a invinutului B in calitate de administrator al S.C. P SRL avandu-se in vedere ca materialul lemnos a existat, a fost exportat iar preturile de achizitie la acel moment sunt cele din borderouri, fapt confirmat de licentele de export.

Societatea contesta:

impozit pe profit suplimentar ;

- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit restant;
- taxa pe valoarea adaugata suplimentara;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata suplimentara;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata restanta.

Tinand seama de dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate prin art.205 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aceasta urmeaza sa se solutioneze potrivit procedurii administrative existente la data depunerii contestatiei, respectiv la data de 22.10.2001, in conformitate cu prevederile Ordonantei 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.

1. Prin contestatia formulata impotriva masurilor dispuse prin Procesul verbal, societatea invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Contestatoarea sustine ca organele de control nu au avut in vedere toate documentele prezentate cu ocazia verificarii, astfel:

1. Sustine ca eronat organele de control au stabilit inregistrarea unei intrari de marfa pe baza datelor din bilant fara a se corela cu celelalte documente contabile. Astfel, contestatoarea motiveaza ca prin stabilirea la nivelul fiecarei luni a stocului de marfa existent si avand in vedere nivelul cheltuielilor lunare conform anexelor 1a si 1b precum si raportului de expertiza contabila anexat rezulta intrarile si iesirile reale de material lemnos. Din Raportul de expertiza contabila reiese ca eronat societatea a inregistrat in luna decembrie 1999 in plus 68 mc busteni, factura fiind intocmita gresit, insa pe parcursul perioadei ianuarie - mai 2000 nu au fost evidentiata in contabilitate 42,65 mc lemn conform borderoului - factura nr....2000 si factura nr.....2000.

Ca urmare, societatea a inregistrat eronat pe cheltuieli numai cantitatea putand fi remediate.

2. Cu privire la factura nr....2000, contestatoarea sustine ca a fost anulata ulterior expedierii exemplarului 1, pentru faptul ca desi operatiunea avea cota zero de TVA fiind operatiune de comision s-a calculat TVA , exemplarul 1 fiind solicitat de SC A SA in calitate de exportator la momentul anularii.

Intrucat factura mentionata a fost returnata nu s-a mai efectuat exportul deci veniturile si cheltuielile nu au fost influentate cu aceasta suma. Ca urmare, contestatoarea sustine ca nu se poate lua in considerare venitul respectiv nici impozitul pe profit aferent intrucat oricarui venit trebuie sa ii corespunda o cheltuiala care in acest caz nu s-a mai efectuat.

Din cererea de licenta de export a SC A SA reiese ca furnizorul unei cantitati de 25 mc cherestea netivita de cires a fost SC C SRL si nu subscrisa de unde rezulta ca exportul nu s-a efectuat iar marfa nu a fost livrata.

3. Contestatoarea sustine ca eronat nu au fost luate in considerare borderourile de achizitii a materialului lemnos.

Astfel, in perioada ianuarie - iunie 2000 societatea a achizitionat pe baza de facturi si borderouri cantitatea de 189,472 mc material lemnos ce a fost livrata ulterior la export direct sau in regim de comisionare. Operatiunea de achizitionare nu poate fi pusa la indoiala sub aspectul intrarii marfurilor intrucat toate achizitiile au fost urmate de vanzari si impozitate la momentul vanzarii astfel ca organele de control nu recunosc achizitiile dar recunosc vanzarile cu atat mai mult cu cat nu existau stocuri. Contestatoarea aduce in sustinere si Raportul de expertiza contabila care detaliaza aceste aspecte.

Pe de alta parte societatea sustine ca in cazul in care aceste date inscrise in borderouri sunt nereale organele in drept pot trage la raspundere persoana imputernicita sa le intocmeasca insa nu a fost dovedit faptul ca pana la data controlului cantitatile de material lemnos achizitionate nu sunt reale.

4. In ceea ce priveste excluderea din cheltuieli a facturii nr.....2000 pe considerentul ca a fost emisa de o societate din S iar indicativul "B" este specifica societatilor din B contestatoarea sustine ca emiterea unei facturi este in sarcina emitentului si nu a beneficiarului, astfel considera nejustificata excluderea acestei sume din cheltuieli.

In ceea ce priveste elementele obligatorii care trebuie inscrise in factura societatea sustine ca factura cuprinde datele referitoare la societatea emitenta, numarul si data facturii, valoarea, stampila si semnatura societatii emitente.

5. Cu privire la recalcularea taxei pe valoarea adaugata pentru facturile aferente operatiunilor de export in comision societatea considera ca nu s-au luat in calcul documentele din care rezulta calitatea de comitent a subscrisei. Astfel, facturile nr.....1999, nr.....2000, nr.....2000 si nr.....2000 emise de SC A SA potrivit OG nr.3/1992, republicata, trebuie emise cu cota zero de TVA intrucat masa lemnoasa constituie obiectul unui export in comision.

Operatiunea care a stat la baza intocmirii facturii nr.....2000 a reprezentat export in comision insa nu este supusa TVA conform Normelor de aplicare a OG nr.3/1992, republicata, abrogate la data de 15.03.2000 si Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000.

Ca urmare, contestatoarea sustine ca actul normativ invocat in procesul verbal respectiv si Normele de aplicare a OUG nr.17/2000 care prevad obligativitatea inscrierii unitatii proprietare a marfurilor in declaratia vamala de export nu face obiectul facturilor de mai sus actul fiind valabil de la data publicarii in Monitorul oficial, respectiv 26.05.2000.

Emiterea facturilor nr.....1999, nr.....2000, nr.....2000 si nr.....2000 cu cota zero de TVA este justificata de facturile externe, declaratiile vamale, dispozitiile de incasare valutara aferente exportului efectuat de SC A SA in perioada decembrie 1999 - iunie 2000, asa cum se prevede si in raportul de expertiza contabila iar din licentele de export reiese ca societatea contestatoare a avut calitatea de furnizor.

Prin corelarea cantitatilor de material lemnos furnizat de contestatoare cu cele exportate de SC A SA se justifica exportul realizat in comision si aplicarea cotei zero de TVA.

6. In ceea ce priveste factura nr....iunie 2000, emisa de SC L SRL pentru cantitatea de 21,140 mc material lemnos, a fost destinata exportului fiind justificata aplicarea cotei zero de TVA.

Astfel, contestatoarea sustine ca detine declaratia de incasare valutara nr.....2000 si declaratia vamala nr.....2000, contravaloarea in valuta a fost incasata prin banca potrivit extrasului de cont din data de 03.07.2000 iar exportul a avut la baza licenta de export din data de 10.05.2000 unde apare ca furnizor, asa cum se precizeaza si in raportul de expertiza contabila.

Referitor la pct.3 din procesul verbal contestatoarea sustine ca diferentele de impozit pe profit constatate provin din faptul ca organele de control nu au avut in vedere toate documentele prezentate astfel ca in temeiul OG nr.70/1994, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, HG nr.354/1999, HG nr.564/2000, HG nr.831/1997, Legea nr.82/1991 modificata si completata prin OG nr.61/2001, OUG nr.17/2000, OG nr.3/1992 cu modificarile si completarile ulterioare si a raportului de expertiza prezentat contestatoarea sustine ca nu datoreaza aceste obligatii fiscale.

II. Prin Procesul verbal incheiat de organele de control din cadrul Directiei controlului fiscal , s-au constatat urmatoarele:

Perioada verificata septembrie 1998 - iulie 2001.

I. In ceea ce priveste impozitul pe profit ,

1. Organele de control au constatat ca la data de 13.12.1999 in contabilitatea societatii au fost reflectate intrari de marfuri in suma totala de 30.600 lei iar potrivit balantei de verificare si bilantului contabil

intocmit la data de 31.12.1999 societatea a reflectat marfurile intrate la data de 13.12.1999.

S-a constatat ca in mod eronat a fost inregistrata in contabilitate factura fiscala nr.....1999 emisa de SC P SRL catre SC A SA. Totodata, organele de control mentioneaza ca toate exemplarele facturii fiscale au fost gasite la societatea verificata si ridicate. Descarcarea din gestiune a marfurilor mentionate s-a realizat in perioada ianuarie 2000 - iunie 2000. Ca urmare, organele de control au constatat ca prin efectuarea unei operatiuni eronate costurile societatii au fost majorate nejustificat pe perioada ianuarie - iunie 2000 astfel ca societatea datoreaza **diferenta de impozit pe profit si majorari de intarziere aferente** ce au fost calculate pana la data de 17.09.2001, inclusiv.

2. S-a constatat ca au fost incalcate prevederile art.10 din Normele metodologice date in aplicarea HG nr.831/1997 prin lipsa unui exemplar al facturii fiscale anulate nr.....2000 ce a fost intocmita de catre societate catre SC A SA privind vanzarea unei cantitati de 25 mc de cherestea de cires.

Intrucat pe durata controlului societatea nu a prezentat primul exemplar al documentului organele de control au considerat operatiunea ca fiind efectuata si au procedat la recalcularea TVA si a impozitului pe profit.

Astfel, au stabilit in sarcina societatii **impozit pe profit si majorari de intarziere aferente precum si TVA si majorari de intarziere aferente.**

3. Conform balantei de verificare intocmita la data de 31.12.2000 in contabilitatea societatii au fost inregistrate venituri din vanzarea marfurilor. Din verificarea modului de descarcare a gestiunii organele de control au constatat ca in cursul lunii decembrie 2000 societatea a evidentiat venituri din care venituri din vanzari cu ridicata realizate din comercializarea marfurilor intrate in gestiune pe baza borderourilor de achizitii2000 si nr.....2000.

Coeficientul mediu de adaos comercial determinat cu ocazia controlului pentru vanzarea marfurilor cu amanuntul este de 31,3%. Ca urmare, majorarea eronata a cheltuielilor cu suma reprezentand diferenta intre venituri inregistrate de societate si venituri realizate din vanzarea cu amanuntul a condus la diminuarea profitului impozabil si implicit a **impozitului pe profit**. Pentru neplata la termen a acestuia s-au calculat **majorari de intarziere aferente.**

4. Cu adresa organele de control au fost sesizate de Inspectoratul de Politie asupra unor constatari la SC P SRL privind achizitiile de material lemnos din perioada 17.01.2000 - 26.05.2000, solicitandu-se efectuarea unor verificari financiar-contabile din care sa rezulte prejudiciul adus bugetului de stat prin inregistrarea pe cheltuieli a unor documente care nu au la baza operatiuni reale.

In urma verificarilor efectuate de organele de politie s-a constatat inregistrarea in contabilitate a unui numar de sapte borderouri de achizitie a materialului lemnos de la persoane fizice iar in urma cercetarilor intreprinse la persoanele fizice inscrise in borderouri s-a constatat ca in cazul borderourilor cu numarul 1,2,3,4 si 9 sunt fictive, neputandu-se identifica persoanele pe baza datelor inscrise iar persoanele fizice care figureaza in borderourile 5 si 6 au declarat ca nu au vandut societatii comerciale material lemnos si nu au incasat sume de bani de la aceasta.

Ca urmare a verificarii efectuate de organele de control s-a constatat lipsa documentelor obligatorii de insotire a materialului lemnos prevazute de art.3 pct.1 din HG nr.735/1998, din care sa rezulte cu certitudine legalitatea provenientei acestora. In baza art.1 alin.6 lit.m) din OG nr. 70/1994 privind impozitul pe profit organele de control au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil astfel ca au calculat **impozit pe profit** precum si **majorari de intarziere aferente**.

5. La data de 15.06.2000 societatea a inregistrat pe cheltuieli cu serviciile executate de terti factura nr.... emisa de SC H SRL pentru procesarea cantitatii de 10,3 mc lemn de fag.

Organele de control au constatat ca factura poarta indicativul "B" corespunzator societatilor comerciale care au sediul social in B, desi societatea inregistrata la rubrica "Furnizor" are sediul in S.

Din cercetarile organelor de politie a rezultat ca factura a fost emisa fictiv de numitul N N.

Organele de control au constatat ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil, in baza art.1 alin.6 lit.m) din OUG nr.217/1999, factura respectiva neavand calitatea de document justificativ astfel ca au calculat **impozit pe profit suplimentar si majorari de intarziere aferente**.

Totodata, nu a fost acceptata la deducere **TVA fiind calculate majorari de intarziere aferente**.

6. Organele de control au constatat ca societatea nu a achitat la scadenta impozitul pe profit inregistrat in contabilitate in cursul anului

2000 fiind incalcate prevederile art.15 din OG nr.70/1994, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit s-au calculat **majorari de intarziere.**

II. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata,

Perioada verificata : noiembrie 1999 - iunie 2000.

1. Organele de control au constatat ca in aceasta perioada societatea a emis facturi fiscale fara a colecta TVA, astfel:

-facturile fiscale nr.....1999 si nr.....2000 emise catre SC A SA reprezentand contravaloarea a 17 mc si 54 mc busteni de fag pentru furnir;

-factura fiscala nr..... emisa catre SC A SA, fara data, inregistrata in contabilitate in luna martie 2000 reprezentand contravaloarea a 13,5 mc busteni de cires pentru furnir;

- factura fiscala nr.....2000 emisa catre SC A SA reprezentand contravaloarea a 5,5 mc frize de stejar, 2,8 mc frize de paltin, 3,1 mc frize de cires, 5,4 mc frize de fag si 3 mc cherestea de paltin;

- factura fiscala nr..... emisa catre SC L SRL, fara data, inregistrata in contabilitate in luna iunie 2000, reprezentand contravaloarea a 21,14 mc semifabricate din fag neaburit .

S-a constatat ca societatea nu a putut justifica cota zero de TVA pe baza de documente asa cum prevede pct.9.6 din Normele de aplicare a OUG nr.17/2000 aprobate prin HG nr.401/2000 respectiv, copie de pe factura externa, copie de pe declaratia vamala de export cu denumirea unitatii proprietare a marfurilor exportate, factura fiscala emisa de comitent pe care este inscrisa "cota zero de TVA" cu mentiunea "export in comision", contractul incheiat intre comitent si comisionar, astfel ca s-a luat masura recalcularii **TVA datorata bugetului precum si majorari de intarziere aferente.**

2. Organele de control au constatat ca in perioada martie 2000 - iunie 2001 societatea verificata nu a achitat la scadenta TVA evidentiata in contabilitate incalcandu-se prevederile art.25 lit.D pct.a) din OUG nr.17/2000, restanta la plata in suma de 137 lei. Pentru neplata la termen a TVA au fost calculate **majorari de intarziere.**

III. Luand in considerare constatarile organului de control, avand in vedere motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:

1.) Referitor la:

impozit pe profit;

majorari de intarziere aferente impozitului pe profit, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta daca societatea datoreaza aceste obligatii fiscale in conditiile in care nici prin procesul verbal si nici prin Raportul de expertiza contabila prezentat in sustinerea contestatiei nu au fost analizate "compensarile" efectuate de societate din proprie initiativa in conformitate cu prevederile legale in vigoare pe perioada verificata.

In fapt, conform anexei 5 la procesul verbal contestat, in luna decembrie 1999 societatea a inregistrat contravaloarea materialului lemnos inscrisa in factura fiscala nr.....1999, in conditiile in care factura a fost emisa catre SC A SRL iar toate cele trei exemplare ale facturii se regasesc la societatea contestatoare, anulate, inregistrarea pe cheltuieli a acestei sume efectuandu-se in perioada ianuarie - iunie 2000.

In drept, potrivit art.4 din OG nr.70/1994, republicata privind impozitul pe profit , modificata si completata prin OUG nr.217/1999:

"Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile."

Prin contestatie societatea recunoaste ca a inregistrat eronat pe cheltuieli numai o cantitate de 16.057 mc material lemnos iar pentru diferenta sustine ca, in vederea unei "compensari" cu cheltuielile de iesire din gestiune a cantitatii inregistrata eronat in luna decembrie 1999 nu a evidenciat intrarea in gestiune a unor cantitati de material lemnos.

Totodata, contestatoarea sustine ca faptele prezentate sunt de natura strict contabila si pot fi remediate.

La pag.4 din Raportul de expertiza contabila prezentat in sustinerea contestatiei, se precizeaza: "***Din aceasta punctare a reiesit ca unitatea a incarcat, in mod eronat, in luna decembrie 1999, stocul de marfa cu 68 mc busteni, respectivlei (factura intocmita gresit) insa pe parcursul perioadei ianuarie - mai 2000, nu au fost evidenciate in contabilitate intrari de marfa de 42,54 mc in valoare de lei (borderou [...], facturadin 2000 [...] si factura2000 -trecuta in mod eronat in contul 371 si 371.1 si neinregistrata ulterior pe cheltuieli, desi stocul de busteni a fost epuizat in iunie 2000).***

Neevidentierea acestor intrari de marfa a fost consecinta inregistrarii eronate din luna decembrie 1999 si a unei incercari de compensare si reglare a operatiunilor.

Urmare acestor punctaje, s-a stabilit ca unitatea a inregistrat - in mod eronat - pe cheltuieli numai o cantitate de 16,057 mc material lemnos, ceea ce valoric reprezinta lei ” .

Potrivit celor de mai sus rezulta ca, atat prin contestatie cat si prin Raportul de expertiza contabila se recunoaste faptul ca stocul de marfa a fost majorat nereal in luna decembrie 1999 dar, totodata, se argumenteaza faptul ca pe parcursul perioadei ianuarie - iunie 2000, cand a avut loc descarcarea gestiunii cu aceasta suma pe cheltuieli, societatea a incercat sa efectueze o “*compensare*” prin neevidentierea ca intrari in gestiune a unor marfuri. Marfurile neevidentiate ca intrari in gestiune nu acopera integral valoarea majorarii eronate a stocului din luna decembrie 1999, ramanand “*necompensata*” suma pentru care societatea recunoaste ca datoreaza impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente.

In ceea ce priveste diferenta de cheltuieli reprezentand descarcarea gestiunii pe perioada ianuarie - iunie 2000 cu contravaloarea marfurilor evidentiate eronat in luna decembrie 1999 societatea prezinta in sustinere Raportul de expertiza fiscala anexat la contestatie prin care, in anexa 1 “*Situatia rulajului de marfa (material lemnos) in perioada 01.09.1999 - 30.06.2000*” au fost inscrise intrarile si iesirile din gestiune, cantitative si valorice, stocul si o rubrica de observatii in care sunt inscrise mentiunile “*neinregistrata in contabilitate*” sau “*trecut in ct. 371- scriptic cantitatea nu se afla in stoc*” din care reiese ca societatea nu a evidentiat intrarea in gestiune a unor cantitati de material lemnos. Prin anexa 2 “*Situatia comparativa a conturilor de venituri si cheltuieli (faptic si scriptic)*” la Raportul de expertiza contabila, s-au determinat veniturile, cheltuielile si diferentele dintre acestea in functie de cele sustinute de contestatoare potrivit carora in perioada ianuarie-iunie 2000 nu a inregistrat intrarea in gestiune a unor cantitati de material lemnos.

Potrivit celor prezentate mai sus se retine ca din procesul verbal contestat nu rezulta ca au fost analizate operatiunile contabile in sensul prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991 si Regulamentului pentru aplicarea acesteia aprobat prin HG nr.704/1993 iar prin Raportul de expertiza contabila desi se analizeaza “*compensarea*” efectuata de societate nu reiese ca au fost avute in vedere influentele in calculul

profitul impozabil, pe perioada ianuarie - iunie 2000, si implicit a impozitului pe profit.

Ca urmare, se va desfiinta procesul verbal contestat pentru acest capat de cerere urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la determinarea impozitului pe profit datorat si a accesoriilor, daca este cazul, conform prevederilor legale in vigoare pe perioada verificata.

In drept , se va face aplicarea prevederilor art.9 alin.3 si 4 din OUG nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, potrivit caruia:

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul atacat, atunci când din analiza documentelor existente la dosarul contestației nu se poate determina cu claritate baza impozabilă.

(4) În situația prevăzută la alin. (3) urmează să se încheie un nou act de control sau de impunere, care va viza strict aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă care au făcut obiectul contestației, act împotriva căruia se poate exercita calea administrativă de atac prevăzută de prezenta ordonanță de urgență.”

**2.a) Referitor la:
impozit pe profit;
majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,**

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza aceste obligatii fiscale in conditiile in care nu detine exemplarul unu al facturii fiscale nr.....05.2000.

In fapt, in timpul controlului societatea nu a putut prezenta exemplarul unu (albastru) al facturii fiscale anulate nr.....05.2000 intocmita catre SC A SRL reprezentand livrarea a 25 mc cherestea de cires .

Astfel, organele de control au considerat operatiunea ca fiind efectuata si au procedat la recalcularea impozitului pe profit avand in vedere prevederile art.10 din Normele metodologice date in aplicarea HG nr.831/1997.

In drept, potrivit Anexei 1A la HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară

și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, factura fiscală (cod 14-4-10/A), reprezintă:

“Formular cu regim special de înscriere și de numerotare.

*Tipărit în blocuri cu câte 150 de file, formate din 50 de seturi cu câte 3 file în culori diferite: **albastru - exemplarul 1**, roșu - exemplarul 2, verde - exemplarul 3.*

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;

- document de încărcare în gestiunea primitivului;

- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului. [...]

3. Circulă:

- la furnizor:

- la compartimentul în care se efectuează operațiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (toate exemplarele); viza de control financiar preventiv se acordă numai pe exemplarul 3;

- la persoanele autorizate să dispună încasări în contul de la bancă al unității (toate exemplarele);[...]

- la cumpărător:

- la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operațiunii, având atașat exemplarul din avizul de însoțire a mărfii care a însoțit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului (exemplarul 1);

- la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz).

4. Se arhivează:

- la furnizor:

- la compartimentul desfacere (exemplarul 2);

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 3);

- la cumpărător:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).”

Totodata, potrivit pct.10 din Anexa 1B privind Normele Metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă:

“Formularele neutilizabile, defectuos tipărite sau în alte cazuri similare se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se mențiunea "ANULAT", pe toate exemplarele, și se restituie, cu excepția formularelor din carnete broșate, gestionarului de formulare, sub semnătura persoanei predatoare, în fișa de magazie a formularului cu regim special înscriindu-se numărul și seria formularului respectiv în coloana "formulare neutilizabile", urmând a fi predate la arhivă și păstrate conform normelor legale.”

Iar la art.12 din același act normativ se prevede:

“Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.”

Fata de prevederile legale se retine ca facturile fiscale anulate trebuie sa contina mentiunea “ANULAT” **pe toate exemplarele** si sa fie restituite gestionarului de formulare iar in situatia in care exista lipsuri persoanele competente au obligatia cercetarii si verificarii imprejurarilor in care s-au produs lipsurile.

In cazul de fata societatea sustine ca a anulat factura fiscala nr.....05.2000 ulterior expedierii exemplarului unu al facturii catre beneficiarul SC A SRL pentru faptul ca operatiunea de export in comision avea cota zero de TVA si s-a calculat eronat TVA.

Totodata, atat prin contestatie cat si prin Raportul de expertiza contabila se precizeaza ca *“Intrucat fractura nu a fost returnata, exportul nu s-a mai efectuat iar veniturile si cheltuielile unitatii nu au fost influentate cu aceasta suma.”*

Fata de cele de mai sus se retine ca, nereturnarea facturii fiscale de catre societatea beneficiara nu conduce in mod automat la concluzia certa potrivit careia exportul in comision nu a fost efectuat, cu atat mai mult cu cat societatea precizeaza ca factura a fost anulata din cauza ca a fost inregistrata eronat TVA in aceasta.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei, ce se regaseste si in Raportul de expertiza contabila, potrivit careia din Licenta de export reiese ca SC A SRL s-a aprovizionat in luna mai cu cantitatea de 25 mc de cherestea netivita de cires inasa de la SC C SRL si nu de la SC P SRL nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat Licenta de export este documentul in baza caruia un agent economic are dreptul de a exporta anumite produse supuse unor restrictii cantitative cum este in cazul de fata cherestea, societatea neprezentand documente din care sa reiasa ca pentru aceasta cantitate a avut loc operatiunea de export in comision .

Ca urmare, prin lipsa exemplarului unu al facturii nr.....05.2000 si anulara celorlalte exemplare reiese ca operatiunea a avut loc iar contestatoarea nu si-a evidentiat veniturile din aceasta operatiune si deci nu a achitat impozitul pe profit aferent.

In ceea ce priveste sustinerea din contestatie si din raportul de expertiza contabila conform careia organele de control nu au avut in vedere si faptul ca oricarui venit ii corespunde o cheltuiala nu se retine in solutionarea favorabila deoarece Raportul de expertiza contabila desi face o asemenea afirmatie nu aduce in sustinere documente si calcule din care sa reiasa ca societatea nu s-a inregistrat pe cheltuieli cu contravaloarea aprovizionarii si/sau obtinerii prin prelucrarea materialului brut a cherestelei netivite. Simplul argument prezentat in cadrul raportului de expertiza nu este suficient intrucat, insusi rolul intocmirii raportului de expertiza consta in argumentarea si dovedirea cu documente a celor afirmate.

Ca urmare, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit iar potrivit principiului de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere aferente.

2.b) Referitor la:

taxa pe valoarea adaugata;

majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza taxa pe valoarea adaugata inscrisa pe exemplarul unu al facturii fiscale expediat catre beneficiar in conditiile in care celelalte exemplare ramase la societatea emitatoare sunt anulate, taxa pe valoarea adaugata nefiind inregistrata in evidenta societatii.

In fapt, societatea a emis factura fiscala nr.....05.2000 catre SC A SRL reprezentand livrarea a 25 mc cherestea de cires iar celelalte doua exemplare se regasesc la societate fiind anulate.

Intrucat societatea nu a prezentat exemplarul unu al facturii in cauza, organele de control au considerat operatiunea ca fiind efectuata si au dispus la plata TVA in scris in aceasta.

Contestatoarea sustine ca a anulat factura fiscala nr.....05.2000, ulterior expedierii exemplarului unu catre beneficiar, intrucat operatiunea de export in comision nu era purtatoare de TVA, fara insa sa prezinte exemplarul unu al facturii mentionate.

Potrivit prevederilor art.6(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

"Orice operatiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ."

Avand in vedere cele de mai sus si sustinerea contestatoarei se retine ca in situatia in care din eroare a expediat exemplarul unu al facturii de livrare in conformitate cu prevederile art.27 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit carora:

"Corectarea taxei facturate în facturi fiscale în mod eronat de către un contribuabil se va efectua astfel:

b) în cazul în care factura fiscală a fost transmisă beneficiarului, corectarea erorilor se efectuează prin emiterea unei noi facturi fiscale cu semnul minus sau în roșu și concomitent se emite o nouă factură fiscală corectă. Factura fiscală de corectare va fi înregistrată în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și reflectată în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar pentru luna în care a avut loc corectarea", societatea avea obligatia corectarii prin emiterea unei facturi fiscale in rosu cu aceeasi valoare si efectuarea regularizarii in contabilitate.

Intrucat societatea nu prezinta factura in rosu de anulare al exemplarului unu al facturii nr.....05.2000, avea obligatia inregistrarii in evidenta contabila a acesteia la data emiterii si sa colecteze taxa pe valoarea adaugata.

Masura dispusa de organele de control de a majora taxa pe valoarea adaugata colectata cu taxa pe valoarea adaugata in scrisa in aceasta factura este legala, societatea nerespectand prevederile art.25

C lit.a) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit carora:

"Contribuabilii care realizează operatiuni impozabile în sensul prezentei :

a) să tină evidenta contabilă potrivit legii, care să le permită să determine baza de impozitare si taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrările si/sau prestările de servicii efectuate, precum si cea deductibilă aferentă intrărilor."

In drept, potrivit art.9 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

"Contribuabilul care înscrie taxa pe valoarea adăugată pe o factură sau pe un document legal aprobat este obligat să achite suma respectivă la bugetul de stat chiar dacă operațiunea în cauză nu este impozabilă potrivit prezentei ordonanțe de urgență."

Avand in vedere ca societatea a in scris TVA in factura nr.....05.2000, expediata catre beneficiar precum si faptul ca nu face dovada ca exemplarul unu al facturii a fost anulata sa cum s-a retinut si la capitolul 2.a) privind impozitul pe profit din decizie, in mod legal au dispus organele de control la plata TVA astfel ca, se va respinge conetstatia ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

Potrivit prevederilor art.31 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata precum si principiului de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere.

**3. In ceea ce priveste:
impozit pe profit;
majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,**

Cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra deductibilitatii cheltuielilor cu achizitia de material lemnos la calculul impozitului pe profit in conditiile in care organele de cercetare penala au recunoscut operatiunea ca fiind reala iar la dosarul cauzei nu sunt anexate documente contabile din care sa rezulte cele precizate prin Rezolutia Parchetului de pe langa Judecatorie.

Perioada verificata :17.01.2000 - 26.05.2000.

In fapt, organele de control nu au acceptat la deducere cheltuielile cu achizitiile de material lemnos de la persoane fizice

efectuate de societate in baza unui numar de sapte borderouri de achizitii, pe perioada 17.01.2000 - 26.05.2000, intrucat societatea desi prezinta borderouri de achizitii, datele inscrise in acestea cu privire la persoanele fizice nu sunt reale, astfel ca, s-a constatat ca nu reprezinta documente care sa justifice provenienta marfii.

Cu privire la acest aspect organele de control au fost sesizate de organele de politie prin adresa din care reiese ca persoanele fizice inscrise in borderourile nr.1,2,3,4 si 9 sunt fictive neputand fi identificate pe baza datelor mentionate in borderouri iar persoanele fizice care figureaza in borderourile nr.5 si 6 au declarat ca nu au vandut material lemnos societatii si nu au incasat bani de la aceasta societate.

In urma cercetarii penale a fost emisa Rezolutia de catre Parchetul de pe langa Judecatorie, prin care persoanele invinuite au fost scoase de sub cercetare penala, si care precizeaza:

“Practic infractiunile au fost retinute avand in vedere ca o parte din persoanele ce apareau in borderouri nu cunosteau faptul ca au vandut material lemnos. Aceasta probabil pentru ca la randul lor nu-l puteau justifica.

Ceea ce este insa cert , este ca materialul lemnos a existat, a fost exportat, iar preturile de achizitie la acel moment sunt cele din borderouri , fapt ce rezulta si din licentele de export depuse ulterior la dosar.”

Avandu-se in vedere cele precizate in Rezolutia Parchetului de pe langa Judecatorie, faptul ca impotriva acesteia nu a inaintat plangere Directia generala a finantelor publice a judetului precum si motivatia contestatoarei conform careia: *“operatiunea de achizitionare nu poate fi pusa la indoiala sub aspectul intrarii marfurilor intrucat toate achizitiile au fost urmate de vanzari si impozitate la momentul vanzarii [...]”* precum si faptul ca la dosarul cauzei nu se regasesc documentele contabile care sa justifice operatiunea in cauza, respectiv nota de intrare in gestiune, avize de expeditie si facturi fiscale, licente de export, etc. se va desfiinta procesul verbal pentru acest capat de cerere urmand ca organele de control sa reverifice societatea pe baza de documente contabile si in functie de cele constatate la reverificare sa stabileasca daca societatea datoreaza impozitul pe profit si accesoriile.

De asemenea, la reverificare va fi analizat si Raportul de expertiza contabila, anexat de societate, cu privire la cauza supusa solutionarii.

În drept , se va face aplicarea prevederilor art.9 alin.3 și 4 din OUG nr.13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, potrivit caruia:

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul atacat, atunci când din analiza documentelor existente la dosarul contestației nu se poate determina cu claritate baza impozabilă.

(4) În situația prevăzută la alin. (3) urmează să se încheie un nou act de control sau de impunere, care va viza strict aceeași perioadă și aceeași bază impozabilă care au făcut obiectul contestației, act împotriva căruia se poate exercita calea administrativă de atac prevăzută de prezenta ordonanță de urgență”.

4. În ceea ce privește:

impozit pe profit;

majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,

taxa pe valoarea adaugata;

majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu serviciile de procesare a materialului lemnos facturate de SC H SRL la calculul impozitului pe profit in conditiile in care societatea nu prezinta contract de prestari servicii.

În fapt, la data de 15.06.2000 societatea a dedus contravaloarea serviciilor de procesare a unei cantitati de 10,3 mc lemn de fag pe baza facturii nr..... emisa de SC H SRL fara sa prezinte contract de prestari servicii.

În drept, potrivit art.4(6) lit.r) din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr.70/1994 privind impozitul pe profit, conform caruia:

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

*r) **cheltuielile cu serviciile**, inclusiv de management sau consultanta, **în situația în care nu sunt justificate de un contract scris** și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătura cu natura acestora. [...].”*

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca intrucat societatea nu prezinta contract de prestari servicii, cheltuielile reprezentand contravaloarea serviciilor de procesare a materialului

lemnos inregistrate in baza facturii emisa de SC H SRL nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Avand in vedere cele prezentate se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru impozitul pe profit si pe cale de consecinta si pentru majorarile de intarziere aferente .

Pe cale de consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia si pentru taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente.

5. Referitor la:

**impozit pe profit pe luna decembrie 2000;
majorari de intarziere aferente impozitului pe profit
majorari de intarziere pentru neplata la termen a impozitului
pe profit in cursul anului 2000;
majorari de intarziere pentru neplata la termen a taxei pe
valoarea adaugata,**

cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra acestor obligatii fiscale in conditiile in care prin contestatie nu se aduc argumente.

In fapt, prin contestatia formulata societatea nu motiveaza aceste capete de cerere astfel incat sa rezulte alta situatie decat cea constatata de organele de control desi societatea contesta impozitul pe profit, majorarile de intarziere aferente si majorarile de intarziere calculate pentru neplata la termen a impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata.

In drept, se va face aplicarea prevederilor art.3 din OUG nr.13/2001 privind solutiunea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, in vigoare pe perioada verificata :

“(1) Contestaia se formuleaza in scris si va cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele:

[...]

c) aratarea motivelor de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia.”

Avand in vedere faptul ca organul de solutionare nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru

care a contestat actul administrativ fiscal se va respinge contestatia ca nemotivata pentru aceste capete de cerere.

**6. In ceea ce priveste:
taxa pe valoarea adaugata;
majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,**

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea avea obligatia sa colecteze TVA pentru un numar de cinci facturi emise, pe perioada noiembrie 1999 - iunie 2000, in conditiile in care societatea nu prezinta documente justificative din care sa rezulte calitatea de comisionar sau comitent in cadrul operatiunii de export in comision si beneficiaza de cota zero de TVA.

Perioada verificata noiembrie 1999 - iunie 2000.

In fapt, pe perioada noiembrie 1999 - iunie 2000, societatea a emis facturi fiscale fara TVA, pentru livrari de material lemnos catre SC A SRL si SC L SRL, pe considerentul ca operatiunile de vanzari reprezinta export in comision.

Organele de control au dispus in sarcina societatii colectarea TVA avand in vedere ca societatea nu a putut justifica cota zero de TVA cu documentele prevazute de actele normative in vigoare respectiv copie de pe factura externa, copie de pe declaratia vamala de export pe care comisionarul a in scris denumirea unitatii proprietare a marfurilor exportate, factura emisa de comitent pe care este inscrisa "*Cota zero de TVA*" cu mentiunea "*export in comision*" si contractul incheiat intre comitent si comisionar in care se prevede obligativitatea platii in valuta a bunurilor exportate.

In drept, pe perioada verificata sunt in vigoare urmatoarele acte normative:

Pe perioada noiembrie 1999 - 14.03.2000, pentru speta in cauza sunt in vigoare prevederile art.17C lit.a) din OG nr.3/1992, republicata privind taxa pe valoarea adaugata, conform carora:

"Cota zero pentru:

a) exportul de bunuri și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de agenții economici cu sediul în România;”,

coroborate cu art.17 B din OUG nr.215/1999 privind modificarea si completarea unor reglementari referitoare la taxa pe valoarea adaugata, potrivit carora:

"Cota zero pentru:

a) *exportul de bunuri, efectuat de agenți economici cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României*".

Potrivit pct.9.12 din HG nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, date în aplicarea prevederilor art.17 din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată:

" Se consideră export livrările de bunuri efectuate de agenții economici cu sediul în România către beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale pentru export.

Cota zero se aplică și pentru transportul și prestările accesorii transportului mărfurilor, materialelor și altor bunuri introduse în zonele libere, cu respectarea condițiilor prevăzute în Codul vamal al României.

Justificarea realității exportului de bunuri se face cu:

9.12. Pentru exportul realizat prin comisionari: copia de pe factura externă, de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate.

Totodată, potrivit pct.3.8 din OMF nr.565/21.04.2000 privind documentația necesară contribuabililor înregistrați ca platitori de taxă pe valoarea adăugată pentru rambursarea taxei pe valoarea adăugată, publicat în MO nr. 204 din 11 mai 2000,

"3.8. documentele care atestă efectuarea exportului de bunuri, livrarea de carburanți și/sau prestarea de servicii, care beneficiază de cota zero conform prevederilor art. 17 lit. B. a) - j) din ordonanță. În funcție de natura operațiunilor efectuate se vor solicita, după caz, următoarele documente:

[...]

j) copie de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;

k) factura fiscală emisă de comitent, pe care este înscrisă "cota zero de T.V.A.", cu mențiunea export în comision;

[...]"

Fata de prevederile legale de mai sus se reține ca facturile fiscale nr.....1999, nr.....01.2000 și nr....martie 2000 au fost emise în perioada noiembrie 1999 - martie 2000, până la data publicării HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de

urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, respectiv 25.06.2000, astfel ca sunt incidente prevederile OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata si HG nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata potrivit carora exportul realizat prin comisionari se dovedeste cu documentele prevazute de actele normative mai sus invocate.

Prin Raportul de expertiza contabila, prezentat de contestatoare in sustinerea contestatiei se aduce argumentul potrivit caruia operatiunile de comisionare la export au avut la baza pct.9.4, 9.5 si 9.6 din Normele pentru aplicarea OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin HG nr.1178/1996. Nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei acest argument deoarece prin art.2 din HG nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, publicata in Monitorul Oficial nr. 344 din 11 septembrie 1998, se prevede:

“ Pe data intrării în vigoare a prezentei hotărâri se abrogă Hotărârea Guvernului nr. 1.178/1996 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 311 din 27 noiembrie 1996”, actul normativ invocat fiind abrogat.

De asemenea, sustinerea din Raportul de expertiza contabila potrivit careia facturile nr.....1999, nr.....01.2000 si nr..... martie 2000, fara TVA, se refera la **“exportul de material lemnos prin comitent SC P SRL”** nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat cota zero de TVA aferenta exportului in comision se justifica prin declaratiile vamale in care sa fie inregistrata denumirea unitatii proprietare si facturile fiscale emise de *“comitent”* cu mentiunea *“export in comision”* si *“Cota zero de TVA”*, precum si contractul incheiat intre comitent si comisionar prin care sa fie prevazuta obligativitatea platii in valuta a marfurilor exportate. Or, societatea nu prezinta un astfel de contract iar declaratiile vamale si facturile anexate la dosarul cauzei nu au inregistrat mentiunile prevazute de actele normative. Mai mult, pe factura nr.....1999 este inregistrat *“....achitat cu OP in .1999,achitat cu chitanta nr.....2999, achitat cu OP in 1999”* de unde reiese ca nu a avut loc incasarea in valuta .

In ceea ce priveste perioada 15.03.2000 - iunie 2000, sunt aplicabile prevederile art.17B lit.a) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit caruia;

“a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter”,

coroborate cu prevederile pct. 9.6 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit carora:

“9.2. Exportul constă în livrări de bunuri efectuate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată pentru beneficiari cu sediul în străinătate și care sunt transportate în afara teritoriului țării, cu îndeplinirea formalităților vamale de export.

Pentru operațiunile prevăzute la art.17 lit. B.a) din ordonanța de urgență nu beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată contribuabilii care încasează valuta în numerar sau prin transferuri din conturi bancare personale.

[...]

9.6. Pentru exportul realizat prin comisionari comitentul va justifica cota zero de taxă pe valoarea adăugată pe baza următoarelor documente:

- a) copie de pe factura externă;*
- b) copie de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate;*
- c) factura fiscală emisă de comitent, pe care este înscrisă "cota zero de T.V.A." cu mențiunea "export în comision";***
- d) contractul încheiat între comitent și comisionar, în care se prevede obligativitatea plății în valută a bunurilor exportate.*

Comisionarul beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată pe baza următoarelor documente:

- a) factura externă;*
- b) declarația vamală de export, vizată de organele vamale;*
- c) documentul care atestă efectuarea transportului internațional, după caz, în funcție de condiția de livrare;*
- d) dovada introducerii în bancă a declarației de încasare valutară sau, după caz, a încasării contravalorii mărfii în valută;*
- e) factura fiscală pentru comision, pe care este înscrisă "cota zero de T.V.A.".***

Totodată, prin Decizia 1/2001 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, se stipulează:

“1. În cazul exporturilor realizate prin comisionari comitentul poate justifica cota zero de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute la pct. 9.6 alin. 1 lit. a) - c) din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, dacă face dovada încasării valutei în contul comisionarului cu copie de pe extrasul de cont sau copie de pe declarația de încasare valutară, după caz. Copia de pe extrasul de cont sau copia de pe declarația de încasare valutară, după caz, va fi transmisă obligatoriu de către comisionar comitentului, certificată pentru autenticitate cu ștampila societății comisionare și cu semnăturile persoanelor sau a persoanei autorizate legal să angajeze societatea comisionară.

În situația în care comitentul justifică cota zero de taxă pe valoarea adăugată cu documentele prevăzute la pct. 9.6 alin. 1 lit. a) - d) din Normele de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000, nu trebuie să facă dovada încasării valutei în contul comisionarului.

Comisionarul beneficiază de cota zero de taxă pe valoarea adăugată pentru comisionul încasat în lei de la comitent, în situația în care comitentul încasează în valută, în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României, contravaloarea exportului, inclusiv comisionul societății comisionare.”

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca, in ceea ce priveste factura nr.....2000 sustinerea din Raportul de expertiza contabila conform careia operatiunea reprezinta export in comision insa nu este supusa Normelor de aplicare a OG nr.3/1992, republicata si nici Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 care prevede obligativitatea *“inscrierii denumirii unitatii proprietare a marfurilor in declaratia vamala de export”* deoarece acestea s-au publicat la data de 26.05.2000, nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederea legala exista si prin HG nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata:

“Justificarea realitatii exportului de bunuri se face cu:

9.12. Pentru exportul realizat prin comisionari: copia de pe factura extern, de pe declaratia vamala de export pe care comisionarul a înscris denumirea unitatii proprietare a marfurilor exportate.”

In cazul facturii nr.....iunie 2000, emisa de SC L SRL nu rezulta ca societatea contestatoare are calitatea de comitent sau de comisionar, la dosarul cauzei fiind prezentate doar licente de export pe numele SC L SRL prin care este mentionat ca furnizor SC P SRL din, Declaratia de incasare valutara si Declaratia vamala ce are inscrisa la rubrica reprezentant SC C SRL si extrasul de cont din data de 03.07.2000.

Astfel, pentru dovedirea calitatii de comitent societatea trebuia sa prezinte copie de pe factura externă, copie de pe declarația vamală de export pe care comisionarul a înscris denumirea unității proprietare a mărfurilor exportate, **factura fiscală emisă de comitent, pe care este înscrisă "cota zero de T.V.A." cu mențiunea "export în comision"** si contractul încheiat între comitent și comisionar, în care se prevede obligativitatea plății în valută a bunurilor exportate, situatie în care nu trebuia sa faca dovada incasarii in valuta. In caz contrar societatea trebuia sa faca dovada incasarii in valuta cu copia de pe extrasul de cont sau copia de pe declarația de încasare valutară, transmisă obligatoriu de către comisionar comitentului, certificată pentru autenticitate cu ștampila societății comisionare și cu semnăturile persoanelor sau a persoanei autorizate legal să angajeze societatea comisionară. Pentru dovedirea calitatii de comisionar societatea trebuia sa prezinte extrasul de banca care face dovada incasarii în valută a contravaloarii exportului, inclusiv comisionul societății comisionare, în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României.

Potrivit celor de mai sus in cazul facturii nr.....05.2000 prin raportul de expertiza contabila se aduc in sustinere factura externa, Declaratia vamala de export , Scrisoare de transport international si Declaratia de incasare valutara in care la rubrica exportator este inscrisa SC A SRL si licente de export in care la rubrica furnizor este inscrisa SC P SRL fara sa prezinte contractul incheiat intre comitent si comisionar, factura fiscală emisă de comitent, pe care este înscrisă "cota zero de T.V.A." cu mențiunea "export în comision", extrasul de banca care face dovada incasarii în valută a contravaloarii exportului, inclusiv comisionul societății comisionare, în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României.

In ceea ce priveste factura nr.....iunie 2000 emisa SC L SRL sustinerea din contestatie conform careia contravaloarea in valuta a fost incasata prin banca potrivit extrasului de cont din data de 03.07.2000 se retine ca acest document face dovada incasarii in valuta a contravalorii

exportului efectuat de SC L SRL si nu faptul ca aceasta suma ar reprezenta contravaloarea exportului in comision in care societatea ar fi avut calitatea de comisionar sau de comitent.

Totodata, se retine si faptul ca in situatia in care comitentul incaseaza in valuta, in conturi bancare deschise la banci autorizate de Banca Nationala a Romaniei contravaloarea exportului, inclusiv comisionul societatii comisionare, **comisionarul beneficiaza de cota zero de TVA numai pentru comisionul incasat de la comitent, pe baza de factura fiscala.**

Referitor la mentiunea din Raportul de expertiza contabila conform careia se justifica exportul in comision si prin corelarea cantitatilor de material lemnos furnizat de SC P SRL cu cele exportate de SC A SRL nu se poate retine ca fiind relevanta pentru a se face dovada ca societatea contestatoare are calitatea de comisionar si beneficiaza de cota zero de TVA.

Ca urmare, sustinerea contestatoarei potrivit careia facturile emise in perioada noiembrie 1999 - iunie 2000 au facut obiectul exportului in comision si societatea beneficiaza de cota zero de TVA nu se retine in solutionarea favorabila a contestatiei, calitatea de comisionar sau de comitent nefiind dovedita cu documente, operatiunile reprezentand in realitate livrari de materiale lemnoase catre SC A SRL si catre SC L SRL, operatiuni supuse taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit prevederilor art.2 din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata si ale art.2 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, conform carora:

“ În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:

a) livrări de bunuri mobile și prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale;”

si ale art.10 si 13 din aceleasi acte normative referitoare la exigibilitatea TVA si baza de impozitare a TVA, in mod legal organele de control au dispus in sarcina societatii TVA de plata.

Ca urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru taxa pem valoarea adaugata si pe cale de consecinta avand in vedere principiul de drept conform caruia accesoriul urmeaza principalul

se va respinge ca neintemeiata contestatia si pentru majorarile de intarziere aferente.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.4 si 19 din OG nr.70/1994, republicata, art.6 din Legea nr.82/1991, OG nr.22/1996, art.4(6) lit.m) si lit.r) din OUG nr.217/1999, art.12 si Anexa 1A si B din HG nr.831/1997, HG nr.735/1998, art.2 si art.17C lit.a) din OG nr.3/1992, republicata, pct.9.12 din HG nr.512/1998, pct.3.8 din OMF nr.565/2000, OMF nr.90/1998, art.2.9, 17B lit.a) din OUG nr.17/2000, pct.10.6 lit.g) si pct.9.6 din HG nr.401/2000, ale art.3 lit.c) din OUG nr.13/2001 coroborate cu art.205 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se:

DECIDE

1. Desfiintarea procesului verbal pentru
impozit pe profit;
majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
urmand ca organele de control sa procedeze conform celor
precizate in decizie.

2. Respingerea contestatiei formulata de SC P SRL ca
neintemeiata pentru:

- impozit pe profit suplimentar ;
majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata suplimentara;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
suplimentara;

3. Respingerea contestatiei formulata de SC P SRL ca
nemotivata pentru;

- impozit pe profit suplimentar ;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit restant;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata
restanta.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen
de 6 luni de la comunicare.

ANEXA LA DECIZIA NR.88/09.06.2006

IMPOZIT PE PROFIT

- deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu achiziții de marfuri pentru care nu există documente justificative

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

-deducerea TVA pe baza de facturi ce nu au calitatea de document justificativ

PROCEDURA

Contestație nemotivată