

DECIZIA NR.90/2005 emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a fost sesizata de Activitatea de control financiar fiscal asupra contestatiei formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal nr. .../2003, incheiat de organele de control ale D.G.F.P. a judetului Hunedoara, privind virarea la bugetul statului a obligatiilor de plata, reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- majorari/dobanzi de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, stabilita suplimentar;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- impozit pe profit stabilit suplimentar;
- majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

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

Controlul s-a efectuat urmare adresei Inspectoratului de politie a judetului Hunedoara, inregistrata la D.G.F.P. a judetului Hunedoara sub nr. .../2003.

Prin Decizia nr. .../2003, Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara a suspendat solutionarea cauzei, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Potrivit Ordonantei din 2005 asupra dosarului nr. .../2004, Parchetul de pe langa Tribunalul Hunedoara, dispune scoaterea de sub urmarire penala a invinuitilor, pentru faptele constatate in procesul verbal contestat.

I. Prin contestatia formulata, societatea contestatoare sustine urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit, stabilit suplimentar, majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente

Impozitul pe profit stabilit suplimentar, se compune din :

- impozit aplicat asupra pierderilor contabile si cheltuielilor nedeductibile aferente anului 2001 ;

- impozit aferent unor venituri neinregistrate in contabilitate, in perioada ianuarie - noiembrie 1999.

a) In ceea ce priveste impozitul pe profit aplicat asupra pierderii contabile si a cheltuielilor nedeductibile aferente anului 2002, majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente

Organele de control au preluat, in mod eronat, rezultatele unui control anterior materializat prin procesul verbal nr. .../2001.

Asfel, prin acest proces verbal, organele de control ale Administratiei finantelor publice Deva au stabilit ca, la sfarsitul anului 2000, societatea inregistreaza, pe cumulat, o pierdere fiscala in suma de ... lei.

Pentru determinarea profitului impozabil pentru anul 2001, prin procesul verbal contestat din anul 2003, organele de control au luat in calcul o pierdere fiscala (la 31.12.2000) in suma de ... lei.

Avand in vedere cele aratate mai sus, petenta sustine ca, la data de 31.12.2001, nu rezulta profit impozabil, ci o pierdere fiscala, cumulata, astfel ca nu datoreaza impozitul pe profit in suma de ... lei si nici majorarile si penalitatile de intarziere aferente.

b) In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de ... lei, dobanzile si penalitatile de intarziere aferente

Cu factura nr. .../10.1999 se achizitioneaza, 3 blocuri de facturi.

Se intocmesc 4 facturi catre un client, pentru *subproduse metalurgice*, a caror valoare (fara TVA) este de ... lei.

Subprodusele metalurgice erau achizitionate de catre societatea contestatoare de la furnizorul „X”. Din rezultatele controlului efectuat la aceasta unitate, rezulta clar ca in aceasta perioada nu s-au efectuat livrari catre societatea contestatoare, care sa nu fie inregistrate in contabilitatea furnizorului „X”, iar la beneficiarul acestor asa - zise vanzari, nu figureaza ca intrari aceste valori.

Simplul fapt, ca facturile, pe baza carora organele de control au stabilit impozit pe profit, au fost achizitionate in luna octombrie 1999, dovedeste ca ele au fost completate cu date nereale, ulterior datelor calendaristice mentionate pe formularul tipizat (ianuarie 1999, februarie 1999, martie 1999 si aprilie 1999).

Intrucat, potrivit Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, *„orice operatiune economico financiara se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document ce sta la baza inregistrarilor in contabilitate...”* si datorita faptului ca intocmirea facturilor s-a facut

de catre persoanele semnatare ale inregistrurilor respective, dupa data cand au fost achizitionate formularele cu regim special, era illogic ca valoarea facturilor sa fie inregistrata in contabilitate la datele inscrise pe acestea. Operatiunea de vanzare catre client, a produselor mentionate pe facturi, nu a avut loc, documentele justificative, respectiv, facturile, nu existau ca suport material in gestiunea formularelor cu regim special la societate, in perioada mentionata mai sus, astfel ca nu se puteau efectua inregistrari in contabilitate a unor vanzari inexistente pe documente inexistente.

Mentiunea organelor de control, cum ca „*societatea nu a inregistrat venituri din livrarea de subproduse metalurgice in valoare de ... lei*” este total lipsita de temei legal, din considerente strict legate de Legea contabilitatii.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente

Din considerentele, avand ca temei legal Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, si mentionate anterior, taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor enumerate de organele de control, nu putea fi inregistrata in evidenta contabila, intrucat in perioada ianuarie - aprilie 1999, nu s-au efectuat operatiuni de vanzare catre clientul respectiv, care sa genereze aceasta taxa, neexistand nici documentele justificative care sa stea la baza efectuarii unor astfel de inregistrari.

Fata de cele prezentate, contestatoarea solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata.

II. Prin procesul verbal contestat, s-au constatat urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit

a) In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de ... lei, dobanzile si penalitatile de intarziere de ...lei

In anul 2001, societatea a inregistrat pierdere contabila in suma de ... lei cauzata de cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal (majorari si penalitati de intarziere).

Avand in vedere cele de mai sus precum si pierderea fiscala la finele anului 2000, organele de control au determinat, pentru anul 2001, in conformitate cu prevederile art. 4 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata, cu modificarile ulterioare, profit impozabil, pentru care s-a calculat impozit pe profit.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit, stabilit suplimentar, au fost calculate majorari/dobanzi si penalitati de intarziere.

b) In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de ... lei, dobanzile si penalitatile de intarziere de aferente

In perioada ianuarie - noiembrie 1999, societatea a intocmit, catre in client, un numar de 6 avize de insotire a marfii si 6 facturi fiscale pentru livrarea subproduselor metalurgice.

Din cele 6 facturi emise catre acest client, societatea nu a inregistrat in evidenta contabila 4 facturi fiscale a caror valoare totala este de ... lei, inclusiv T.V.A..

Prin neinregistrarea celor 4 facturi, in perioada ianuarie – aprilie 1999, societatea comerciala nu a evidentiat venituri, din livrarea de subproduse metalurgice, in valoare de lei.

La determinarea profitului impozabil aferent anului 1999, organele de control au avut in vedere urmatoarele : veniturile neevidentiate, si pierderea fiscala la data de 31.12.1999.

Organele de control au calculat impozit pe profit, suplimentar, in suma de ... lei.

Pentru neplata impozitului pe profit stabilit suplimentar, s-au calculat majorari/dobanzi si penalitati de intarziere.

2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente.

In perioada ianuarie - noiembrie 1999, societatea comerciala a intocmit, catre un client, un numar de 6 avize de insotire a marfii si 6 facturi fiscale pentru livrarea subproduselor metalurgice, in valoare totala de ... lei, din care T.V.A. ... lei.

Din cele 6 facturi emise catre clientul respectiv, nu a inregistrat in evidenta contabila 4 facturi fiscale a caror valoare totala este de ... lei, din care T.V.A. ... lei.

Prin neinregistrarea celor 4 facturi, in perioada ianuarie – aprilie 1999, societatea comerciala nu a evidentiat venituri, din livrarea de subproduse metalurgice, si taxa pe valoarea colectata si implicit de plata aferenta.

Pentru neplata in termen a taxei pe valoarea adaugata s-au calculat majorari/dobanzi si penalitati de intarziere aferente.

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

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

1. Cu privire la impozitul pe profit in suma de ... lei, majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente

In fapt, societatea contestatoare a aprovizionat, in perioada ianuarie - iunie 1999, subproduse metalurgice, de la furnizorul "X".

Pentru subprodusele metalurgice achizitionate, au fost intocmite, de catre comisia de receptie, note de receptie.

Urmare verificarii efectuate la furnizorul "X", s-a constatat realitatea livrarilor de subproduse metalurgice catre societatea contestatoare.

In perioada ianuarie - noiembrie 1999, societatea a intocmit 6 avize de insotire a marfurilor pentru subproduse metalurgice livrate catre un client al sau.

In baza celor 6 avize de insotire a marfurilor, societatea a emis 6 facturi fiscale in valoare totala de lei, din care T.V.A. colectata ... lei.

Din cele 6 facturi fiscale emise catre clientul sau, nu au fost inregistrate, in evidenta contabila, un numar de 4 facturi fiscale a caror valoare totala este de ... lei, din care T.V.A. colectata ... lei.

Prin neinregistrarea in contabilitate a celor 4 facturi fiscale, societatea nu a evidentiat venituri in anul 1999 in suma totala de ... lei.

Avand in vedere veniturile neevidentiate, precum si pierderea fiscala la data de 31.12.1999, stabilita de organele de control ale A.F.P. Deva, prin procesul verbal nr. .../2001, a fost determinat, pentru anul 1999, un profit impozabil suplimentar, la care revine un impozit pe profit de ...lei.

In drept, art. 4 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, prevede:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

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

Când o cheltuială este aferentă mai multor activități, ea se repartizează pe activitățile respective.”

De asemenea art. 4 alin. (1) și alin. (2) din Ordonanța de Urgență nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea [Ordonanței Guvernului nr. 70/1994](#) privind impozitul pe profit, prevede:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute 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, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

(2) În scopul determinării profitului impozabil se iau în calcul toate câștigurile din orice sursă, inclusiv cele realizate din investițiile financiare.”

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991,

„(1) Înregistrările în contabilitate se fac cronologic și sistematic, potrivit planurilor de conturi și normelor emise în condițiile prevederilor art. 4.

(2) Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației susținerea petiționarei conform careia, *facturile, pe baza cărora organele de control au stabilit impozit pe profit, au fost achiziționate în luna octombrie 1999, dovedeste că ele au fost completate cu date nereale, ulterior datelor calendaristice menționate pe formularul tipizat (18.01.1999, 26.02.1999, 30.03.1999 și 30.04.1999), întrucât marfa a fost livrată, la datele de mai sus, pe baza avizelor de însoțire.*

Potrivit Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, avizul de însoțire a marfii, servește ca:

- **document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;**
- **document ce stă la baza întocmirii facturii;**
- **document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul aceleiași unități în cazul transferului.**

Avizul de insotire a marfii **se întocmește în trei exemplare de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, făcându-se mențiunea "Urmează factura".**

Factura fiscala, serveste 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 primitorului;**
- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.**

Factura fiscala **se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent.**

Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, produsele și mărfurile livrate sunt însoțite, pe timpul transportului, de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca societatea comerciala avea obligatia de a emite facturi fiscale pentru marfurile, in valoare totala de lei (inclusiv TVA), livrate pe baza avizelor de insotire a marfurilor, precum si inregistrarea acestora in evidenta contabila.

Avand in vedere cele retinute, se concluzioneaza ca, in mod legal, organele de control au determinat profitul impozabil aferent anului 1999, la care revine un impozit pe profit de ... lei.

Referitor la majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate prin procesul verbal contestat, se retine ca stabilirea acestora reprezinta o masura accesorie in raport cu debitul. Intrucat contestatoarea datoreaza impozitul pe profit, conform principiului de drepe „accesoriul urmeaza principalul”, aceasta datoreaza majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere, calculate in

conformitate cu prevederile art. 13 din Ordonanta Guvernului nr. 11/1996, cu modificarile ulterioare si ale art. 12 - 14 din Ordonanta Guvernului nr. 61/2002.

2. In ceea ce priveste impozitul pe profit in suma de ... lei, majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere aferente

In fapt, prin procesul contestat, s-a consemnat faptul ca, in exercitiul financiar al anului 2001, societatea comerciala a inregistrat pierdere contabila, cauzata de cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal (majorari/dobanzi si penalitati de intarziere), inregistrate in anul 2001.

De asemenea, societatea evidentiaza o pierdere contabila, provenita din anul 2000, pierdere care coincide cu pierderea fiscala stabilita, pentru anul 2000, prin procesul verbal nr.../2001 intocmit de organele de control ale Administratiei finantelor publice a municipiului Deva.

Avand in vedere cele consemnate prin procesul verbal contestat, organele de control au determinat, pentru anul 2001, un profit impozabil in suma de ... lei, pentru care s-a calculat impozit pe profit in suma de ... lei.

In drept, art. 4 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, prevede:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

De asemenea, art. 8 din aceeași ordonanță, precizează:

“Pierderea anuală declarată de contribuabili se recuperează din profitul impozabil lunar obținut în exercițiile fiscale următoare, fără a se depăși 36 de luni.”

Fata de cele aratate mai sus, se retine ca, in mod legal, organele de control au determinat profitul impozabil pentru anul 2001, pentru care s-a calculat impozitul pe profit in suma de ... lei.

Nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei sustinerea petitionarei conform careia, organele de control au preluat, in mod eronat, rezultatele la data de 31.12.2000, a unui control anterior materializat prin procesul verbal nr. .../2001, respectiv o pierdere fiscala mai mica, din urmatoarele motive:

- societatea avea obligatia de a emite facturi fiscale pentru marfurile livrate pe baza avizelor de insotire a marfurilor, precum si inregistrarea acestora in evidenta contabila, in perioada ianuarie - aprilie 1999 ;

- prin repunerea veniturilor neevidentiate, in perioada ianuarie - aprilie 1999, la finele acestui an a rezultat profit impozabil si nu pierdere fiscala ;

- pierderea fiscala, din anii precedenti, ce trebuia luata in calcul pentru determinarea profitului impozabil aferent anului 2001, este cea stabilita strict pentru anul 2000.

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

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, majorarile/dobanzile si penalitatile de intarziere

In fapt, in perioada ianuarie - noiembrie 1999, SC X SA a intocmit 6 avize de insotire a marfurilor pentru subproduse metalurgice livrate catre un client al sau.

In baza celor 6 avize de insotire a marfurilor, societatea a emis 6 facturi fiscale in valoare totala de lei, din care T.V.A. colectata ... lei.

Din cele 6 facturi fiscale emise, societatea nu a inregistrat, in evidenta contabila, un numar de 4 facturi fiscale a caror valoare totala este de lei, din care T.V.A. colectata lei.

Prin neinregistrarea in contabilitate a celor 4 facturi fiscale, societatea nu a evidentiat in perioada ianuarie - aprilie 1999, taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei.

In drept, art. 10 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992, republicata, privind taxa pe valoarea adăugată, prevede:

“Obligația plății taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobiliare și prestării serviciilor.”

Art. 13 din aceeași ordonanță, precizează:

“Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.”

De asemenea, pct. 11.7 din Normele pentru aplicarea Ordonantei Guvernului nr. 3/1992, republicata, privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 512/1998, prevede:

“11.7. Agenții economici care realizează operațiuni impozabile sunt obligați să consemneze livrările de bunuri și prestările de servicii în facturi sau în documente specifice, aprobate în condițiile prevăzute la art. 26 din ordonanță și de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997.

Pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire furnizorii sunt obligați ca în termen de 3 zile lucrătoare de la data livrării să emită facturi și să le transmită clienților.

Documentele prevăzute la alineatul precedent se întocmesc, în mod obligatoriu, până la finele lunii următoare celei în care s-a efectuat livrarea de bunuri sau, după caz, prestarea de servicii.”

Fata de cele arătate mai sus, se retine ca, în mod legal, organele de control au stabilit ca obligație de plată către bugetul statului taxa pe valoarea adăugată.

Referitor la majorările/dobanzile și penalitățile de întârziere, calculate prin procesul verbal contestat, se retine ca stabilirea acestora reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul. Întrucât contestatoarea datorează taxa pe valoarea adăugată, conform principiului de drept „accesoriul urmează principalul”, aceasta datorează majorările/dobanzile și penalitățile de întârziere, calculate în conformitate cu prevederile art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 11/1996, cu modificările ulterioare și ale art. 12 - 14 din Ordonanța Guvernului nr. 61/2002.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 182 și art. 185 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiată a contestației formulată de petenta.