

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

DECIZIA nr.178/2005

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa 20.10.2005, de catre Activitatea Controlului Fiscal asupra aspectelor cuprinse in contestatia formulata de S.C. "X" impotriva Raportului de inspectie fiscala nr./05.08.2005 si a Deciziei de impunere /23.08.2005.

Petenta contesta obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala prin **Decizia de impunere/ 23.08.2005**, individualizata pe feluri de impozite si taxe, astfel:

- dobanzi aferente impozitului pe profit declarat de agentul economic;
- penalitati intarziere aferente impozitului pe profit declarat de agentul economic;
- impozit pe profit suplimentar;
- dobanzi aferente impozitului pe profit suplimentar;
- penalitati intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar;
- dobanzi aferente imp.pe venitul microintreprinderilor declarat de agentul ec;
- penalitati int. aferente imp.pe venitul microintreprinderilor declarat de agentul ec;
- taxa pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare;
- penalitati intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata neadmisa la rambursare;
- impozit pe veniturile din dividende-suplimentar;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din dividende-suplimentar;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende-suplimentar.

De asemenea, pe langa sumele contestate, mentionate mai sus, petitionara solicita majorarea impozitului pe veniturile microintreprinderilor. .

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de **art.175 si art.176 din O.G. nr.92/24.12.2003**, republicata, este competenta sa solutioneze pe fond contestatia formulata de petenta.

I. Petenta, prin contestatia formulata, solicita:

A). In principal, desfiintarea raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere, avand in vedere ca: **a).** actele fiscale s-au emis cu incalcarea prevederilor art.104 din Codul de procedura fiscal, aprobat prin O.G. nr.92/2003/R, precum si cu incalcarea disp. art.91.2 din Normele Metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala, aprobat prin H.G. nr.1050/2004.

b). cele doua acte au fost transmise fara a fi insotite de inscrisurile/probele pe care se sprijina "constatarile" organului de control.

B). In subsidiar, anulara urmatoarelor capitole ale Raportului de inspectie fiscala si a Deciziei de impunere: **-1).** Impozitul pe veniturile microintreprinderii;

-2). Impozitul pe profit;

-3). Taxa pe valoarea adaugata - in ce priveste refuzul de a ne rambursaTVA;

C). Anulara accesoriilor si recalcularea pentru toate debitele stabilite de societate si organul fiscal pana la data depunerii cererii de rambursare TVA -04.03.2004.

In sustinerea contestatiei petenta aduce urmatoarele argumente:

A). **a).** In principal, se impune desfiintarea actelor fiscale, deoarece organul fiscal a emis actele cu incalcarea dreptului nostru la informare- art.104 din Codul de procedura fiscala, "Dreptul contribuabilului de a fi informat..."

"Incalcarea dreptului nostru la informare este evidenta, avand in vedere faptul ca prin adresa nr.47500/ 23.08.2005(anexa 4) organul de control fiscal ne-a invitat la sediul DGFP pentru a avea discutia finala privitoare la constatarile fiscale, mentionandu-se ca aceasta va avea loc pe data de 29.07.2005, ora 10, fapt care obiectiv este imposibil, ceea ce a avut ca rezultat incalcarea dreptului nostru la informare si la posibilitatea noastra de a ne preciza punctul de vedere fata de controlul fiscal, fata de constatările acestuia si fata de masurile dispuse."

b). Petenta afirma ca raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere au fost transmise la data de 24.08.2005, insa fara anexe/inscrisurile la care se face referire in continutul acestora si in adresa

/23.08.2005, astfel ca, cele doua acte fiind eliptice, societatea nu a putut sa-si exprime punctul de vedere fata de aceste anexe, drept pentru care, solicita anularea celor doua acte si pentru acest motiv.

B) In subsidiar, petitionara solicita anularea urmatoarelor capitole din Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, pe urmatoarele motive.

1) Impozitul pe veniturile microintreprinderii, trebuie majorat.

Argumente:

a). In anul 2002 s-a cumparat o cesiune de creanta la valoarea precizata prin contract/17.11.2002, in care era inclusa si pretul creantei.

Inregistrarea contabila care s-a facut in anul 2002, cand societatea era microintreprindere, a fost eronata, asa ca, in anul 2003, cand s-a depistat eroarea, societatea nu mai era microintreprindere, gresala s-a remediat si s-a facut inregistrarea corecta.

Pentru ca operatiune a fost efectuata in anul 2002, s-a impozitat venitul aferent creantei cumparate cu 1,5%, aferent microintreprinderilor, pentru impozitul stabilit s-a facut declaratie rectificativa.

In anul 2003, pentru a nu influenta rezultatele financiare, cand societatea era intreprindere pe profit, venitul nu s-a mai trecut pe contul 768 ci in contul 117"Rezultatul reportat", dupa cum au sugerat cei de la Finante -Serviciul Bilanturi.

Petenta invoca adresa /2005, emisa de Serviciul metodologie din cadrul DGFP, prin care se mentioneaza ca orice greseala se corecteaza cand este depistata, din proprie initiativa a agentului economic, respectandu-se legislatia de la data efectuarii operatiunii:

"Potrivit art.19 pct.13 din HG 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, veniturile omise se corecteaza prin ajustarea bazei impozabile a perioadei fiscale careia ii apartine. In acest caz se va depune declaratie rectificativa pentru anul 2002."

"In contabilitate, venitul se va inregistra in anul in care s-a constatat eroarea, chiar daca apartine unui an anterior si este venit neimpozabil."

b). Contestatoarea precizeaza ca acela lucru s-a intamplat si in cazul inregistrarii contractului de cesiune "contractul nr.7/21.12.2002", operatiune efectuata tot in anul 2002. Diferenta inregistrata la venituri s-a impozitat cu 1,5%, rezultand impozit pe venitul microintreprinderii si a fost aferent anului 2002. S-a facut declaratie rectificativa trimisa prin posta cu scrisoare cu valoare declarata, in data de 26.01.2004, (art.76 din O.G. nr.92/2003, " Declaratiile fiscale pot fi corectate de contribuabil, din proprie initiativa).

Venitul s-a trecut in contul 117 dupa cum au sugerat cei de la Finante -Serviciul Bilanturi.

Petenta mentioneaza ca din punct de vedere al organului de control, se elimina in totalitate posibilitatea de a face corecturi pentru greselile depistate de agentul economic, desi legiuitorul permite acest lucru. In **Ordinul 600/2004**, se specifica clar cand nu se folosesc declaratiile rectificative, [...] "*Declaratia rectificativa nu mai poate fi depusa, in cazul in care organele de inspectie se prezinta la sediul,....pentru desfasurarea unei actiuni de inspectie fiscala, pentru impozitele si taxele aferente perioadelor supuse inspectiei.*"

In concluzie, petenta sustine ca avea dreptul sa depuna declaratie rectificativa pentru stabilirea corecta a impozitului pe veniturile microintreprinderii, expedierea Declaratiei 710 s-a facut in data de 28.01.2004, iar organul de control (este vorba despre organele de control din cadrul altei directii, care au incheiat procesul verbal/2004, contestat de petenta, care s-a desfiinta prin Decizia emisa/2004) s-a prezentat la sediul societatii noastre pentru efectuarea controlului la data de 18.02.2004, fara nici o notificare anterioara, asa cum prevede C.pr. Fiscala.(Vezi si Rgistrul unic de control Seria A nr.0719353, pozitia1.

Petenta solicita admiterea impozitului pe veniturile microintreprinderii lei, aferent anului 2002, dupa cum s-a stabilit de agentul economic.

2) -Impozitul pe profit.

Argumentele prezentate de petenta se refera la cele doua contracte de cesiune de creanta mentionate la punctul 1). **Impozitul pe veniturile microintreprinderii**.

Petenta precizeaza ca in baza contractului de cesiune de creanta/17.11.2002, a cesionat de la o societate o creanta in valoare de lei pe care cedentul o detinea asupra altei societati. In baza acestui contract a evidenciat in contabilitate, in luna iunie 2003, veniturile reprezentand diferenta dintre valoarea creantei si pretul de cesiune.

Conform celor mentionate in Raportul de inspectie fiscala la pag.5, s-a majorat baza de impozitare nelegal, in anul 2003, desi era o operatiune aferenta anului 2002.

In urma inregistrarii in contabilitate a contractului de cesiune de creanta in noiembrie 2002 s-a inregistrat doar cheltuiala pe care a facut-o Holospace pentru achizitionarea creantei, lucru care de fapt il constata si organul de inspectie fiscala, insa perioada la care este proiectat venitul obtinut si impozitarea lui este anul 2002 si nu 2003, dupa cum a stabilit organul de control. Operatiunea s-a derulat in anul 2002, cand societatea era microintreprindere si era supusa legilor care guvernau atunci societatea.(OG. nr.24/2001, OMF 1880/2001).

Petitionara invoca adresa /2005, emisa de Serviciul Metodologie, mentioata mai sus, la pct.1). precum si faptul ca a depus la data de 28.01.2004, la organul fiscal teritorial, declaratia rectificativa (prin posta) prin care recunoaste ca veniturile au fost inregistrate in mod eronat in luna iunie 2003, ele reprezentand de fapt venituri aferente lunii noiembrie 2002, supuse impozitului pe veniturile microintreprinderilor.

In concluzie, petitionara solicita ca datele din anexa 2 referitoare la stabilirea debitelor suplimentare, sa nu fie luate in considerare la luarea deciziilor si anulara debitelor suplimentare, avand in vedere ca:

-Contractul de cesiune de creanta/17.11.2002, este inregistrat pentru anul 2002, fiind operatiune efectuata in anul 2002, corectata in anul 2003. valoarea fiind de 3.600.000.000 lei.

-Contractul de cesiune de creanta/21.12.2002 este inregistrat in anul 2002, fiind corectata in anul 2003.

De asemenea, solicita ca debitele suplimentare stabilite in plus la impozitul pe profit de organul de control sa fie anulate si sa ramana cele stabilite de unitate.

3). -Referitor la taxa pe valoarea adugata- in ce priveste refuzul de a rambursa suma aferenta facturii de stornare, penta mentioneaza;

-la data de 30.11.2002 a fost incheiat un contract de vanzare-cumparare intre petenta in calitate de vanzator si o societate in calitate de cumparator, anexa la factura /30.11.2002. Conform pct.3.1 din contract, in cazul in care cumparatorul nu isi executa obligatia de plata a pretului, contractul se rezolueaza de drept, fara punerea in intarziere si fara interventia justitiei, partile fiind de drept repuse in situatia anterioara (pact comisoriu de gradul IV).

- Cumparatorul nu si-a indeplinit obligatia de plata a pretului, contractul de vanzare-cumparare s-a rezoluzionat de drept iar utilajele tipografice au revenit in patrimoniul petentei. *"Din punct de vedere contabil, reintrarea utilajelor vandute in patrimoniul nostru a fost in mod corect evidentiata prin emiterea facturii de stornare. Emiterea unei facturi de catre societatea cumparatoare neputand fi luata in considerare, din moment ce a pierdut de drept proprietate a utilajelor prin neplata pretului, intrucat, prin emiterea unei facturi se consemneaza din punct de vedere contabil transmiterea dreptului de proprietate".*

"In speta, neplata pretului a avut efect rezoluzionarea contractului si repunerea partilor in situatia anterioara ca si cand contractul nu ar fi existat vreodata prin efectul pactului comisoriu de gradul IV stipulat de parti si nu in baza vreunei dispozitii legale.

Legalitatea emiterii facturii de stornare a fost implicit recunoscuta si de organul de inspectie atunci cand a acceptat calculul amortizarii acestor utilaje in gestiunea societatii noastre.

Fara sa respecte dispozitiile legale invocate mai sus si a Deciziei DGFP, organele de control, prin Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, in mod abuziv si nelegal a respins ajustarea TVA-ului colectat, aferent facturii de stornare, deoarece:

1)- factura fiscala reprezinta document justificativ de inregistrare in contabilitate, in temeiul legi si nu ca urmare a vointei partilor, astfel ca, ea nu poate fi exceptata de la natura ei juridica si fiscala nici chiar de un organ fiscal.

2)- la intocmirea facturii de stornare s-au respectat dispozitiile art.18, alin.4 coroborat cu art.31, alin.2 din Legea nr.345/2002, asa cum, chiar DGFP prin decizia /2004 a constatat.

3)- asupra acestei operatii economice s-a pronuntat si Serviciul metodologic si asistenta contribuabil dincadrul DGFP prin adresa /27.07.2004.

4)- DGFP a mentionat in considerentele Deciziei /2004 ca *societatea* a procedat legal si corect la emiterea facturii fiscale /15.04.2003 cu valori inscise cu semnul minus[...] Un organ de control fiscal nu putea sa modifice o decizie a DGFP, aceasta avand caracter obligatoriu pentru organul de control, asa cum chiar in continutul acestei Decizii, DGFP cluj a ptrecizat ca, *"... urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal, care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare".*

C).Petitionara solicita anularea accesoriilor si recalcularea pentru toate debitele stabilite de societate si de organul fiscal pana la data depunerii cererii de rambursare TVA-04.03.2004, avand in vedere faptul ca debitele nu au fost calculate corect.

II. Prin Decizia de impunere/23.08.2005 privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite in sarcina petentei, organele de inspectie fiscala, precizeaza:

1.Cu privire la impozitul pe profit suplimentar.

Diferenta la impozitul pe profit, rezulta din faptul ca:

- unitatea a diminuat in luna noiembrie 2003 si in luna decembrie 2003 veniturile inregistrate in luna iunie 2003 aferente contractelor de cesiune incheiate in anul 2002.

- unitatea a diminuat cheltuielile financiare ale anului 2003 cu suma ce reprezinta pretul creantei cumparate prin contractul/17.11.2002, cheltuieli inregistrate de agentul economic in anul 2002, acestea au fost considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil. Cu aceasta suma trebuia influentat rezultatul reportat, conform Ordinului 306/2002 si nu cheltuiala exercitiului financiar al anului 2003.

-unitatea a majorat nejustificat, in luna noiembrie 2003, cheltuielile privind marfurile, aferente facturii de stornare /15.04.2003.

Pentru debitul stabilit suplimentar au fost calculate dobanzi si penalitati de intarziere.

Diferenta de impozit pe profit s-a stabilit ca urmare a nerespectarii prevederilor Legii 414/2002 art.7, alin.(1) coroborat cu prevederile HG 859/2002, pct.7.1.iar accesoriile s-au calculat in baza: OG 61/2002 art.12 si art.13, alin.(2) si OG nr.92/2003, art.115, alin.(2), lit.a).

2).Cu privire la impozitul pe veniturile microintreprinderilor .

Unitatea datoreaza la data de 31.12.2002, suma care apare evidentiata in balanta de verificare la 31.12.2002 si in bilantul anului 2002 la rd.61, cloana2 suma care nu a fost achitata.

Pentru suma neachitata, au fost calculate pe perioada 27.01.2003- 31.03.2004 si 01.04.2004-05.08.2005, dobanzi penalitati de intarziere.

Acesoriile s-au calculat in baza: OG nr.11/1996, art.13, alin.(1) si art.13¹, alin.(3), OG 61/2002 art.12 si art.13, alin.(2) si OG nr.92/2003, art.115, alin.(2), lit.a).

3). Cu privire la taxa pe valoarea adaugata .

Referitor la factura/15.04.2003 emisa cu valori cu semnul minus, de catre petenta - in calitate de vanzator, catre alta societate-in calitate de cumparator, mentionam ca aceasta factura nu indeplineste conditia de document justificativ pentru inregistrarea in contabilitate.

Factura in discutie nu contine: denumirea bunurilor livrate, cantitatile, pretul unitar, valoarea bunurilor fara taxa pe valoarea adaugata, suma taxei pe valoarea adaugata, precum si mijlocul de transport, fiind incalcate urmatoarele prevederi legale: art.6, alin.(1) din L 82/1991 R coroborate cu prevederile lit.B, pct.2 din OMF 425/1998 pentru aprobarea Normelor Metodologice de intocmire si utilizare a formularelor comune privind activitatea financiara si contabila, emis in temeiul prevederilor art.4 din Legea Contabilitatii nr.82/1991 si a art.2 din HG 931/1997; art.29, lit.B, pct.a din Legea nr.345/2002.

Refertor la intocmirea facturii cu valori cu semnul minus de catre petitionara, organul de control constata ca aceasta a fost efectuata eronat, intrucat emiterea facturii s-a realizat prin incalcarea prevederilor art.31, lit.b) din legea 345/2002 privind TVA

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de control mentioneaza ca in cazul de fata nu sunt aplicabile prevederile art.18, alin.4, coroborate cu prevederile art.31, alin.2 din Legea nr.345/2002-privind taxa pe valoarea adaugata deoarece bunurile(utilajele) nu au fost refuzate si nici restituite de societatea cumparatoare. In perioada noiembrie 2003- ianuarie 2004, utilajele s-au aflat spre folosinta gratuita la societatea cumparatoare, conform contractului de comodat din data de 01.11.2003(anexat in copie). Acestea se afla si la ora actuala, date in chirie, de petitionara, conform contractului de inchiriere din data de 07.02.2004 si a procesului verbal de receptie si punere in functiune (anexate in copie) beneficiar fiind societatea "cumparatoare".

Initial aceste utilaje au fost inregistrate in contul 371-Marfuri, cu scopul de a fi comercializate, ceea ce s-a si intamplat prin emiterea facturii de vanzare. Ulterior, odata cu inregistrarea facturii de stornare a vanzarii, aceste utilaje au fost inregistrate de la marfuri la mijloace fixe, care au fost inchiriate.

Prin Raportul de inspectie fiscala se mentioneaza ca petenta nu are ca obiecte de activitate-conform Ordinului 601/2002 privind actualizarea Clasificarii activitatilor din economia nationala:

- activitatea editurilor (cod CAEN 221);

- tiparirea si activitati anexe (cod CAEN 222), pentru care ar fi fost necesara dotarea cu acest tip de utilaje si nici inchirierea masinilor si echipamentelor (cod CAEN 713).

De asemenea, mentioneaza ca petitionara nu inregistreaza venituri din inchirieri.

Pe baza constatarilor prezentate mai sus, organele de control precizeaza ca taxa pe valoarea adaugata colectata nu poate fi ajustata cu suma aferenta, pe baza unei facturi care nu indeplineste conditia de document justificativ, conform legii contabilitatii.

Pentru perioada verificata raman neschimbate constatările din Procesul Verbal incheiat in data de 07.04.2003, si anume:

-sold suma negativa a taxei pe valoarea adaugata;

-dobanzi;

-penalitati de intarziere.

3. Cu privire la impozitul pe dividende.

Organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe veniturile din dividende suplimentar, ca urmare a neretinerii impozitului prin stopaj la sursa.

Pentru perioada verificata unitatea datoreaza, la data de 05.08.2005, impozit pe veniturile din dividende: debit, dobanzi si penalitati intarziere.

III. Luand in considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si de catre organele de control, se retin urmatoarele:

A. Solicitarea contestatoarei privind desfiintarea raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere, pe motivele aratate la lit.A punctul I din prezenta, se constata a fi nefondata, intrucat, din documentele existente la dosar, respectiv din Declaratiile date de consilierii din cadrul Directiei de control-Serviciului Control Fiscal 2, rezulta ca Raportul de inspectie fiscala a fost inmanat, pentru a fi studiat, d-lui R.D.-imputernicit sa reprezinte societatea in fata inspectorilor fiscali (conform procurii speciale autentificata/20.07.2005), acesta fiind insotit de o persoana necunoscuta.

Totodata, prin Referatul cu propunerile de solutionare a contestatiei, se mentioneaza: "*la finalizarea raportului de inspectie fiscala, d-l R. a fost solicitat sa se prezinte la sediul A.F.P. pentru a-si exprima punctul de vedere referitor la constatările organului de control. Acesta s-a prezentat insotit de un domn, care s-a recomandat cu numele "x" si a solicitat un Raport de inspectie fiscala pentru a-l studia in vederea exprimării punctului de vedere, pe motiv ca in acel moment nu s-a putut concentra. Raportul de inspectie fiscala a fost inmanat, fara semnaturile organului de control, in prezenta colegilor de birou a caror declaratie este anexata la referat, urmand ca a doua zi, conform promisiunilor d-lui R., sa prezinte in scris punctul de vedere, dar acesta nu s-a mai prezentat. "Obligatia de colaborare a contribuabilului" este prevazuta la **art.104, alin.(1) din O.G. nr.92/2003/R.privind Codul de procedura fiscala**".*

Decizia de impunere si Raportul de inspectie fiscala au fost transmise prin posta, conform prevederilor **art.43, alin.(2) , lit.c din O.G. nr.92/2003/R privind Codul de procedura fiscala**, producand efecte de la data comunicării conform art.44 din O.G. nr. 92/2003/R.

B.1) Referitor la impozitul pe veniturile microintreprinderilor .

a). In ceea ce priveste sustinerea petitionarei privind majorarea impozitului pe veniturile microintreprinderi, datorat pe anul 2002, aferent veniturilor obtinute in baza contractelor de cesiune de creante incheiate in anul 2002 (17.11.2002 si 21.12.2002).

Intrucat constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele in cauza sunt prezentate doar la cap. "*Impozitul pe profit suplimentar* " din raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere, situatia de fapt si de drept va fi analizata in continuare la **punctul B.2** cu privire la "*Impozitul pe profit suplimentar*" prezentat mai jos.

B.2) Referitor la impozitul pe profit suplimentar. In ceea ce priveste diminuarea in trim IV 2003 a bazei de calcul a impozitului pe profit.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca petenta, a procedat legal la diminuarea in luna noiembrie 2003 si in luna decembrie 2003 cu veniturile inregistrate in iunie 2003, pe considerentul ca veniturile in cauza sunt aferente exercitiului financiar 2002, cand societatea era platitoare de impozit pe veniturile microintreprinderi.

In fapt, conform Contractului de cesiune de creanta incheiat la data de **17.11.2002**, petenta a cumparat o cesiune de creanta cu "h" lei a carei valoare era de "n" lei, iar conform Contractul nr. **7/21.12.2002**, petitionara a cumparat o cesiune de creanta cu "y" lei a carei valoare era de "z" lei.

Inregistrarea in contabilitate a veniturilor aferente contractelor de cesiune incheiate in anul 2002, s-a efectuat in anul 2003, conform *Notei Contabile-privind inregistrarea operatiunilor omise in perioada noiembrie -decembrie 2002 /30.iunie 2003*(existenta la dosar in copie), dupa cum urmeaza:

1.-**venit neanregistrat** provenit din cumpararea cesiuni de creanta din 17.nov.2002-valoare "n" lei, pret de cumparare "h" lei;

2. - **impozit aferent veniturilor** din cumpararea cesiuni de creanta din 17 nov.2002;

3.-**venit neanregistrat** provenit din cesiunea de creanta cumparata prin Contract /21.12.2002, valoare "z"lei, pret de cumparare"y" lei;

4. -**impozit aferent veniturilor** din cumpararea cesiuni de creanta, Contract nr.7/21.12.2002.

Incepand cu anul 2003, petitionara este platitoare de impozit pe profit, dar considerand ca veniturile obtinute in baza contractelor de cesiune sunt aferente anului 2002, impozitarea s-a facut dupa **O.G. nr.24/2001**"privind impunerea micointreprinderilor" si **OMFP nr.1880/2001**-pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea contabilitatii la microîntreprinderi, stabilind un impozit pe veniturile micointreprinderilor. Pe considerentul ca inregistrarile contabile aferente contractelor de cesiune s-au facut eronat, in sensul ca s-a inregistrat sumele in **contul 768 "Alte venituri financiare"**, in luna noiembrie si decembrie 2003, petitionara, a diminuat veniturile inregistrate in luna iunie 2003, cu sumele in cauza si, le-ainregistrat in **contul 117 "Rezultatul reportat"**, pentru a nu influenta rezultatele financiare ale anului 2003, cand societatea era platitoare de impozit pe profit.

Prin Declaratia rectificativa (cod 700), transmisa prin posta cu scrisoare cu valoare declarata, in data de **26.01.2004**, (existenta in copie la dosar) petenta declara ca pentru perioada decembrie 2002, datoreaza suplimentar impozit pe venitul micointreprinderilor.

Fata de situatia de mai sus, organul de inspectie fiscala a considerat ca au fost incalcate prevederile art.7, cap.II, "Determinarea profitului impozabil" din Legea nr.414/2002, coroborat cu prevederile pct.7.1 din HG nr.859/16.08.2002 pentru aprobarea instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit.

In drept, spetei in cauza ii sunt aplicabile precizarile **pct.98, alin 1 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991 aprobat prin HG nr.704/1993** potrivit carora:

"Principalele elemente care formeaza veniturile unitatii patrimoniale sunt sumele sau valorile încasate sau de încasat, din:

- livrarile de bunuri, executarea de lucrari, prestarile de servicii si din avantajele pe care unitatea patrimoniala a consimtit sa le primeasca;"

De asemenea, **principiul independentei exercitiului- pct.23, lit.d**, din acela act normativ " *presupune delimitarea în timp a veniturilor si cheltuielilor aferente activitatii unitatii patrimoniale pe masura angajarii acestora si trecerii lor la rezultatul exercitiului financiar la care se refera;"*

La **art.26,(12) din Legea contabilitatii nr.82/1991R**, se precizeaza: *"Eventualele erori constatate în contabilitate, dupa aprobarea si depunerea situatiilor financiare anuale, vor fi corectate în anul în care acestea se constata, potrivit reglementarilor contabile date în aplicarea legii"*.

In acest sens, prevederile **O.M.F.P. Nr. 306 din 26 februarie 2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene***, Sectiunea 6, **pct. 6.9**, arata:

"Corectarea erorilor contabile"

6.9" Erorile contabile pot sa apara ca urmare a unui calcul gresit, al aplicarii gresite a metodelor contabile, al interpretarii gresite a evenimentelor, a fraudelor sau omisiunilor.

Corectarea unei asemenea erori aferente perioadelor anterioare poate fi efectuata pe seama rezultatului perioadei curente. Atunci când este afectata credibilitatea situatiilor financiare prezentate, corectarea erorii se efectueaza pe seama rezultatului reportat".

Fata de situatia de fapt si de drept, se retin urmatoarele:

- petitionara a desfasurat activitatea de cumparare de creante in anul 2002, avand la baza cele doua contracte de cesiune: Contractul incheiat la data de 17.11.2002 si Contractul /21.12.2002.

- veniturile determinate de operatiunea de cesiune de creanta incheiata la data de 17.11.2002, se considera a fi aferente lunii noiembrie 2002, iar veniturile determinate de operatiunea de cesiune de creanta incheiata la data de 21.12.2002 se considera a fi aferente lunii decembrie 2002, potrivit **pct. 98,(1) din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991**, care precizeaza:"*Principalele*

elemente care formeaza veniturile unitatii patrimoniale sunt sumele sau valorile încasate sau de încasat, din: livrarile de bunuri, executarea de lucrari, prestarile de servicii si din avantajele pe care unitatea patrimoniala a consimtit sa le primeasca;"

- in luna iunie 2003, petenta a constatat ca s-a omis inregistrarea operatiunilor aferente perioadei noiembrie -decembrie 2002, astfel ca a procedat la corectarea erorilor, situatie prevazuta de legiuitor la **art.26,(12) din Legea contabilitatii nr.82/1991/R**. Retinandu-se ca in anul 2002 societatea era microintreprindere, veniturile in cauza le-a constituit ca baza de impozitare in vederea determinarii impozitului pe veniturile microintreprinderii.

-operatiunile contabile efectuate in luna noiembrie si decembrie 2003, respectiv diminuarea veniturilor din contul **768 "Alte venituri financiare"** - inregistrate initial in contabilitate in luna iunie 2003, si totodata trecerea acestora in contul **117 "Rezultatul reportat"** pentru a nu influenta rezultatele financiare ale anului 2003, cand societatea era platitoare de impozit pe profit, sunt tot operatiuni de corectare a erorilor constatate.

-procedura de corectare a erorilor, efectuata pe seama "**Rezultatului reportat**"-cont **117**, (pentru a nu influenta rezultatele financiare ale anului 2003, cand societatea era platitoare de impozit pe profit), este reglementata prin **O.M.F.P nr.306/2002, pct.6.9 "Corectarea erorilor"**, mentionat mai sus.

Fata de cele aratate mai sus, in raport de documentele aflate la dosar, de prevederile legale enuntate, se retine ca organele de inspectie fiscala, in mod eronat au cuprins in baza impozabila a impozitului pe profit veniturile determinate de operatiunea de cesiune de creanta incheiata in anul 2002, intrucat, aceasta se constata a fi aferenta exercitiului financiar 2002, si ca urmare, retinandu-se ca in anul 2002 petenta era microintreprindere, impozitarea veniturilor se face conform prevederilor **O.G. nr.24/2001 "privind impunerea micointreprinderilor"** si **OMFP nr.1880/2001**-pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea contabilitatii la microîntreprinderi, asa cum de altfel, in mod corect si legal a procedat petitionara, stabilind impozit pe veniturile microintreprinderii, aplicand cota de 1,5% asupra veniturilor.

Prin urmare, avand in vedere ca organele de inspectie fiscala, prin actele intocmite nu au recunoscut obligatia fiscala reprezentand impozit pe veniturile microintreprinderii aferent exercitiului financiar 2002, stabilita calculata si inregistrata de petitionara in contabilitate, si totodata declarata si la organul fiscal, se impune emiterea unei noi decizii de impunere prin care sa cuprinda la capitolul impozitul pe veniturile micointreprinderii datorat pe anul 2002 si suma calculata de agentul economic, impreuna cu accesoriile aferente calculate potrivit actelor normative aplicabile in materie.

Totodata, fata de cele prezentate, se constata ca in mod eronat, organele de inspectie fiscala au stabilit impozitul pe profit suplimentar aferent veniturilor in cauza, contestatia urmand a se admite pentru acest capat de cerere, respectiv pentru suma reprezentand impozit pe profit suplimentar contestat, intelegandu-se ca petenta este de acord cu diferenta reprezentand impozit profit suplimentar stabilit de organele de inspectie fiscala, asa cum de fapt a precizat prin adresa inregistrata la DGFP/15.11.2005 privind sumele contestate.

Cu privire la obligatiile fiscale accesorii contestate de petenta, reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Intrucat, debitul reprezentand impozit pe profit suplimentar nu este datorat de contestatoare, asa cum s-a precizat mai sus, nu sunt datorate nici accesoriile aferente acestuia, (calculate mai jos), conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Retinandu-se ca la acest capat de cerere petitionara contesta obligatiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, din care dobanzi si penalitati de intarziere, contestatia urmeaza a se admite pentru suma totala formata din dobanzi si penalitati de intarziere, aferente impozitului pe profit suplimentar admis prin prezenta si a se respinge ca neantemeiata pentru diferenta contestata de obligatii fiscale accesorii.

B3). Cu privire la taxa pe valoarea adaugata.

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca factura de stornare/15.04.2003 emisa cu valori inscise cu semnul minus, indeplineste conditia de document justificativ pentru inregistrarea in contabilitate, in conditiile in care rubricile ce contin elemente principale in structura facturii fiscale nu sunt completate si pe cale de consecinta daca TVA-ul aferent se justifica a fi rambursat/compensat.

In fapt, la data de 15.04.2003, petenta a emis factura fiscala ce contine TVA cu valori inscise cu semnul minus, mentionand la rubrica "denumirea produselor sau serviciilor- Storno factura nr..... (12 utilaje tipografice conform anexei).

Prin înregistrarea în contabilitate a facturii de stornare, taxa pe valoarea adăugată colectată s-a ajustat cu suma înscrisă în factura.

Organele de inspecție fiscală consideră ca factura în discuție nu îndeplinește condiția de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate pe motiv că nu conține denumirea produselor livrate, cantitățile, prețul unitar, valoarea bunurilor fără taxa pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată, precum și mijlocul de transport, fiind încălcate prevederile art.6, alin.(1) din L 82/1991, republicată, coroborate cu prevederile lit.B, pct.2 din OMF 425/1998 și art.2 din HG 831/1997, motiv pentru care nu se justifică rambursarea TVA-ului înscris în factura.

În drept, speței în cauză îi sunt aplicabile dispozițiile **art.6, alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată**, care precizează: "*Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ*", coroborate cu prevederile **lit.B, pct.1 și 2 din OMF 425/1998** pentru aprobarea Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, emis în temeiul prevederilor **art.4 din Legea contabilității nr.82/1991/si a art.2 din HG 831/1997** pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, precum și **art.29, lit.B din Legea nr.345/2002-privind taxa pe valoarea adăugată**, potrivit cărora:

lit.B "Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile", pct.1 și 2, din OMF nr.425/1998 1. Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, *regiile autonome, societățile comerciale, societățile agricole, societățile bancare, unitățile de asigurări sociale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice, precum și persoanele fizice care au calitatea de comerciant, denumite în prezentele norme unități patrimoniale, consemnează operațiunile economice și financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.*

2. *Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:*

- denumirea documentului;
- denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul (când este cazul);
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea partilor care participă la efectuarea operației economice și financiare (când este cazul);
- conținutul operației economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;
- **datele cantitative și valorice aferente operației economice și financiare efectuate;**
 - numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice și financiare patrimoniale, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective, după caz;
 - alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.

Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.[...]"

B. Cu privire la întocmirea documentelor(Legea nr.345/2002):

*"a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestațiile de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, **denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxa pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată.** Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de platitor de taxa pe valoarea adăugată;*

Având în vedere prevederile legale și analizând factura fiscală /15.04.2003, se reține faptul că aceasta nu are completată corespunzător rubrica privind denumirea produselor sau serviciilor, fiind menționat doar "Storno factura nr. (12 utilaje tipografice conform anexei)", fără să înscrie denumirea tuturor celor 12 utilaje. Ca urmare, rubricile prevăzute în structura facturii fiscale, respectiv: U.M, cantitatea, preț unitar (fără TVA), valoarea, Valoarea TVA, nu sunt completate cu datele aferente pentru fiecare tip de utilaj. De asemenea, nu este completată rubrica privind mijlocul de transport.

Prin urmare, avand in vedere ca rubricile ce contin elemente principale in structura facturii fiscale, prevazute de dispozitiile legale mentionate mai sus, nu sunt completate, cu toate ca petitionara avea obligatia legala de a le completa- stipulata in mod expres in Lega privind taxa pe valoarea adaugata, se retine ca, factura in cauza nu furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale, motiv pentru care aceasta nu dobandeste calitatea de document justificativ pentru a putea fi inregistrat in contabilitate, si pe cale de consecinta TVA-ul aferent facturii fiscale nr./15.04.2003 nu se justifica a fi rambursat/compensat.

Petitionara prezinta documentul "Anexa la factura fiscala", insa aceasta nu poate fi luata in considerare la solutionarea cauzei, intrucat, pe anexa nu se precizeaza nr. facturii fiscale la care se refera aceasta, iar datele valorice aferente utilajelor inscrise sunt pozitive, pe cand, in factura fiscala /15.04.2003, valorile sunt inscrise cu semnul minus.

Fata de cele aratate mai sus, in mod legal, organele de control au stabilit ca factura in discutie nu este intocmita legal si ca atare nu indeplineste conditia de document justificativ pentru inregistrarea in contabilitate, motiv pentru care au procedat la stabilirea TVA suplimentar de plata, contestatia urmand a se respinge pentru acest capat de cerere.

Pe cale de consecinta, petitionara datoreaza si dobanzi precum si penalitati de intarziere stabilite prin decizia de impunere de organele de inspectie fiscala, modul de calcul al acestora nefiind contestat.

Apararea contestatoarei formulata prin contestatie, potrivit careia: "*factura fiscala reprezinta document justificativ de inregistrare in contabilitate, in temeiul legi si nu ca urmare a vointei partilor, astfel ca, ea nu poate fi exceptata de la natura ei juridica si fiscal, nici chiar de un organ fiscal*", nu este relevanta si suficienta pentru a demonstra dreptul la restituirea TVA-ului inscris intr-o factura fiscala care nu dobandeste calitatea de document justificativ.

Referitor la sustinerile petentei bazate pe aspectele cuprinse in Decizia/2004 emisa de DGFP, facem urmatoarele precizari:

- prin Decizia /2004 s-a analizat doar legalitatea operatiunii de stornare, respectiv in ce situatie poate fi emisa factura fiscala cu semnul minus si pe cale de consecinta daca taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii fiscale de stornare se justifica a fi rambursata, fara a se pune problema daca factura in cauza indeplineste conditia de document justificativ;

- tot prin aceeasi decizie, s-a desfiintat punctul 3.Taxa pe valoarea adaugata, din Procesul Verbal intocmit de echipa de control din cadrul D.G.F.P. a jud."x", inregistrat sub nr./13.04.2004, datorita neconcordantelor cu privire la baza de calcul a accesoriilor TVA si "*de imprejurarea ca datele si informatiile din documentele dosarului sunt contradictorii*", fapt ce a facut imposibila pronuntarea solutiei, "*urmand ca organele de control sa procedeze la **calcularea debitelor de plata si de rambursat pe perioada 01.10.2000-31.01.2004**(perioada supusa controlului), respectiv a dobanzilor si penalitatilor de intarziere aferente, potrivit celor mentionate in cuprinsul prezentei decizii, urmand a se incheia un alt act de control*".

-ca urmare a masurilor trasate prin Decizia /2004, mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala, au verificat stabilirea debitelor reprezentand TVA de plata si de rambursat stabilite de societate, constatand ca factura fiscala/15.04.2003 emisa cu valori cu semnul minus, nu s-a intocmit in mod legal, nu furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale, si ca atare nu indeplineste conditia de document justificativ pentru a fi inregistrat in contabilitate, motiv pentru care TVA aferenta nu se justifica a fi rambursata.

- de asemenea, organele de inspectie fiscala considera ca in cazul de fata nu sunt aplicabile prevederile art.18, alin.4, coroborate cu prevederile art.31, alin.2 din Legea nr.345/2002-privind taxa pe valoarea adaugata deoarece bunurile (utilajele) nu au fost refuzate si nici restituite de SC cumparatoare. In perioada noiembrie2003- ianuarie 2004, utilajele s-au aflat spre folosinta gratuita la SC respectiva, conform Contractului de comodat din data de 01.11.2003(anexat la dosar) si se afla si la ora actuala, date in chirie de petenta, conform Contractului de inchiriere din data de 07.02.2004 si a procesului verbal de receptie si punere in functiune(anexate in copie), beneficiar fiind SC "cumparatoare".(La aceste constatari ale organelor de inspectie fiscala, petitionara nu prezinta nici un argument).

Fata de cele relatate mai sus, retinandu-se ca in urma reverificarii TVA de rambursat aferent perioadei 01.10.2000- 31.01.2004, organele de inspectie fiscala, prezinta date si informatii suplimentare cu privire la emiterea facturii fiscale nr./15.04.2003, si a legalitatii operatiunii de stornare, necunoscute si neprezentate de organele de control prin procesul verbal intocmit cu ocazia efectuarii controlului anterior, consideram ca, in mod corect si legal, organele de inspectie fiscala au stabilit ca TVA nu se

justifica a fi rambursata, iar pe cale de consecinta, petitionara datoreaza si dobanzi precum si penalitati de intarziere, contestatia urmand a se respinge ca neantemeiata si nesustinuta pentru acest capat de cerere.

C.) Referitor la solicitarea privind anulara accesoriilor si recalcularea acestora pentru toate debitele stabilite de societate si de organul fiscal pana la data depunerii cererii de rambursare TVA-04.03.2004.

Cauza supusa solutionarii este daca petitionara datoreaza accesoriile aferente debitelor stabilite de societate si de organele de inspectie fiscala pana la data de 04.03.2004 in conditiile in care prin contestatie societatea nu aduce argumente in sustinerea cauzei.

In fapt, organele de inspectie fiscala, prin decizia de impunere au stabilit urmatoarele accesorii:

-in baza OG 92/2003, art.114, alin.(1) au procedat la calculul accesoriilor aferente impozitului pe profit declarat de societate, constand in dobanzi si a penalitatilor de intarziere;

-in baza OG 11/1996-art.13, alin.(1) si art.13¹, alin.(3), OG 61/2002- art.12 si 13 alin.(1) si OG.nr.92/2003- art.114, alin.(1), au calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderii;

-in baza OG nr.92/2003, art.115, alin.(2), pct.a) au calculat dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende suplimentar.

Prin contestatia formulata, petitionara nu aduce nici un argument concret privind sustinerea cauzei, respectiv de calcul al acestora pana la data de 03.04.2003- data depunerii cererii de rambursare sau eroarea organului fiscal privind temeiul legal aplicat.

Din adresa /14.11.2005, inregistrata la DGFP/15.11.2005, rezulta ca la acest capat de cerere, petitionara contesta partial sumele stabilite de organele de inspectie fiscala, si anume:- dobanzi si penalitati intarziere aferente impozitului pe profit declarat de societate; dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderii precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende.

In drept, se aplica dispozitiile **art.175, alin.(1), lit.c) si art.185, alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003** privind Codul de procedura fiscala, corborate cu dispozitiile punctului **12.1, lit.b din OMFP nr. 519/27.09.2005** privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , care stipuleaza urmatoarele:

ART. 175 "Forma si continutul contestatiei.

(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

c) motivele de fapt si de drept;"

ART. 185 "Solutii asupra contestatiei

(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa."

12.1. "Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Prin urmare, avand in vedere prevederile legale de mai sus, precum si faptul ca petitionara, prin contestatia formulata nu aduce argumente concrete privind sustinerea cauzei care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, se retin ca legal datorate sumele contestate de aceasata, respectiv : dobanzi si penalitati intarziere aferente impozitului pe profit declarat de societate; dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderii precum si dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende, contestatia formulata de petitionara urmand a se respinge ca neantemeiata si neargumentata pentru acest capat de cerere.

Precizam ca nu s-au cuprins la acest capat de cerere accesoriile aferente, a impozitului pe profit suplimentar si a taxei pe valoarea adaugata, intrucat acestea au fost luate in considerare la punctul III, lit.B2 si B.3 din prezenta.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei corborate cu dispozitiile art.178 -180 si art.185 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE :

1.Admitrea contestatiei formulata impotriva Deciziei de impunere / 23.08.2005 pentru suma reprezentand:

- impozit pe profit suplimentar.

- dobanzi aferente impozitului pe profit suplimentar;

- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit suplimentar;

2. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei pentru obligatiile fiscale accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar, din care dobanzi si penalitati de intarziere.

3. Emiterea unei noi Decizii de impunere prin care sa cuprinda la capitolul impozitul pe veniturile microintreprinderii datorat pe anul 2002 si suma aferenta veniturilor obtinute in baza contractelor de cesiune/2002, impreuna cu accesoriile aferente calculate potrivit actelor normative aplicabile in materie.

4. Respingerea ca neantemeiata si nesustinuta a contestatiei formulata de petenta pentru suma reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata (aferenta facturii de stornare);
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

5. Respingerea ca neargumentata a contestatiei formulata de petitionara pentru suma reprezentand:

- dobanzi aferente impozitului pe profit declarat de societate;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit declarat de societate;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile microintreprinderii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile microintreprinderii;
- dobanzi aferente impozitului pe veniturile din dividende;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe veniturile din dividende.