

## **DECIZIA NR. 44/2006 emisa de D.G.F.P. a judetului Hunedoara**

Directia generala a finantelor publice a judetului Hunedoara, a fost sesizata asupra contestatiei formulata impotriva masurilor dispuse prin procesul verbal din anul 2003, incheiat de organele de control ale D.G.F.P. a judetului Hunedoara, privind virarea obligatiilor de plata catre bugetul statului constand in:

- impozit pe profit suplimentar;
- majorări aferente impozitului pe profit suplimentar;
- penalitati aferente impozitului pe profit suplimentar;
- majorari aferente impozitului pe profit neachitat la termen;
- taxă pe valoarea adăugată stabilita suplimentar;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar;
- majorari aferente taxei pe valoarea adaugata neachitata la scadenta;
- penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata neachitata la scadenta.

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.

D.G.F.P. a judetului Hunedoara a transmis procesul verbal de control catre Parchetul de pe langa Tribunalul Hunedoara pentru inceperea cercetarilor in vederea constatarii existentei sau inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii de evaziune fiscala si stabilirea responsabilitatilor.

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.

Parchetul de pe langa Tribunalul Hunedoara comunica faptul ca, aspectele sesizate in urma procesului verbal de control fiscal intocmit la societatea contestatoare, nu intrunesc elementele constitutive ale vreunei infractiuni.

Prin adresa nr. .../07.06.2006, societatea contestatoare solicita reluarea procedurii de solutionare a contestatiei.

**I. Prin contestatia formulata, societatea contestatoare sustine urmatoarele:**

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

Fundamentarea creantei bugetare ca obligatie privind impozitul pe profit, majorarile si penalitatile de intarziere s-a facut cu incalcarea prevederilor O.G. 70/1997 privind controlul fiscal si Instructiunile aprobate prin H.G. 886/1999, intrucat:

Potrivit art. 21 alin. (2) din Legea nr. 133/1999, cu completarile si modificarile aduse prin O.U.G. nr. 297/2000, aprobata prin Legea nr. 419/2001 *Cota parte din profitul brut reinvestit de catre intreprinderile mici si mijlocii nu se impoziteaza.* Conform punctului 24 din H.G. 244/2001 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.133/1999 *Profitul brut reinvestit reprezinta sumele utilizate pentru efectuarea de investitii in active corporale si necorporale, exclusiv cele care au alte surse de finantare.*

Pentru investitiile finantate din profitul brut al anului 2001 (01.01. - 31.08), puse in functiune precum si pentru imobilizarile in curs, societatea beneficiaza de scutire la plata impozitului pe profit.

Societatea comerciala a indeplinit conditiile prevazute de art. 4 alin. (1) si alin. (5) din Legea nr. 133/1999, referitoare la numarul mediu scriptic anual de personal, astfel ca beneficiaza de prevederile art. 23 si art. 24 din Legea nr. 133/1999, respectiv de reducerea impozitului pe profit cu 20%, in cazul creerii de noi locuri de munca.

Raportat la cele aratate mai sus, rezulta ca societatea comerciala nu datoreaza, bugetului de stat, sumele stabilite constand in: impozit pe profit, majorari si penalitati de intarziere, in conditiile achitarii in anul 2001 a unui impozit pe profit mai mare decat cel cuvenit bugetului de stat.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, majorarile si penalitatile intarziere aferente**

Contrar prevederilor art. 24 alin. (2) din Legea nr. 345/2002 si art. 18, art. 19 si art. 20 din O.U.G. nr. 17/2000, organele de control nu acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata localizata la aprovizionarile de carburanti utilizati pentru functionarea utilajelor din dotare pentru realizarea de operatiuni impozabile si venituri taxabile.

Cheltuielile cu carburantii evidentiata de societate in anii 2001, 2002 si 2003, au o pondere de peste 30% in totalul costurilor.

Lipsa stampilei unitatii furnizoare, in 2 - 3 cazuri, nu poate conduce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere faptul ca documentele de aprovizionare poarta elementele de identificare ale furnizorului iar beneficiarul cantitatilor de combustibil si modul de utilizare a acestora sunt corect evidentiata in bilanturile contabile incheiate pe perioada supusa controlului.

In ceea ce priveste neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata cuprinsa in facturile emise de S.C. "X" S.R.L., se precizeaza faptul ca, pentru inadvertentele constatate de organele de control intre exemplarul nr. 1 si celelalte doua exemplare ale facturilor, nu se face raspunzator beneficiarul ci emitentul acestora.

Avand in vedere motivatiile si argumentele legale prezentate, societatea solicita admiterea contestatiei, asa cum a fost formulata.

## **II. Prin procesul verbal, inregistrat sub nr. .../2003, s-au constatat urmatoarele:**

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

Din verificarea efectuata, organele de control au constatat ca, in perioada februarie - august 2001, societatea a inregistrat in evidenta contabila, in mod eronat impozitul pe profit, ca urmare a reducerii eronate, cu 50% a impozitului pentru profitul utilizat in anul fiscal curent pentru investitii.

Astfel, pentru investitiile cumulate, inregistrate de societatea comerciala, in suma de ... lei, reducerea impozitului pe profit de care putea beneficia, in conformitate cu prevederile art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, este in suma de ... lei fata de ... lei, cat a inregistrat aceasta.

Pentru neplata in termen a impozitului pe profit au fost calculate majorari si penalitati de intarziere.

### **2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata, majorarile si penalitatile de intarziere aferente**

Societatea comerciala depune cererea de rambursare a taxei pe valoarea adaugata, suma de rambursat rezultata din decontul lunii iunie 2003.

Din verificarea documentelor primare pe baza carora s-a exercitat dreptul de deducere, s - a constatat ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata lei pe baza bonurilor fiscale de la statii PECO, fara ca acestea sa poarte stampila , denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului. La data controlului, societatea nu avea intocmite foi de parcurs sau alte documente din care sa rezulte consumul de combustibil.

De asemenea s-a mai constatat ca, mare parte din taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare provine din taxa pe valoarea adaugata dedusa pe baza unor facturi fiscale emise de S.C. „X” S.R.L..

Din verificarea realitatii si legalitatii datelor inscrise in aceste facturi s-a constatat ca societatea furnizoare nu are inregistrata in evidenta contabila, valoarea facturilor (exemplarul 1) emise catre societatea beneficiara.

Pe exemplarele 2 si 3 al acelorasi facturi sunt inscrisi alti clienti ai S.C. „X” S.R.L. precum si cantitati si valori mai mici decat cele inscrise pe exemplarul 1.

Fata de cele constatate organele de control nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata dedusa pe baza bonurilor fiscale si cea. dedusa pe baza facturilor fiscale emise de societatea furnizoare, astfel ca avand in vedere suma solicitata la rambursare, rezulta taxa pe valoarea adaugata de plata.

Pentru neplata in termen a taxei pe valoarea adaugata au fost calculate majorari si penalitati de intarziere.

**III. Avand in vedere constatarile organelor de control, motivatiile contestatoarei, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada supusa verificarii, invocate de societatea contestatoare si de organele de control, se retin urmatoarele:**

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

**Cauza supusa solutionarii este daca reducerea impozitului pe profit a fost calculata in conformitate cu prevederile legale in vigoare.**

**In fapt, prin procesul verbal nr. .../2003, organele de control au consemnat faptul ca, societatea comerciala a determinat eronat**

reducerea cu 50% a impozitului pe profit pentru investitiile efectuate in perioada 01.01 - 31.08.2001.

Organele de control au aplicat reducerea impozitului pe profit, in conformitate cu prevederile art. 7 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, asupra unei investitii in valoare de ... lei.

Din documentele existente in dosarul cauzei rezulta ca in perioada 01.01 - 31.08.2001, societatea a efectuat investitii in valoare mai mare decat cea luata in calcul de organele de control.

Petenta sustine ca pentru investitiile realizate, in perioada mentionata mai sus, beneficiaza de scutire la plata impozitului pe profit in conformitate cu prevederile art. 23 si art. 24 din Legea nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatori lor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii.

**In drept**, art. 7 alin. (1) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 70/1994, republicata, privind impozitul pe profit

**“(1) Impozitul pe profit se reduce astfel:**

**c) cu 50% pentru profitul folosit în anul fiscal curent la modernizarea tehnologiilor de fabricație sau la extinderea activității în scopul obținerii de profituri suplimentare, precum și pentru investiții destinate protejării mediului înconjurător, care se concretizează în active corporale și necorporale amortizabile, după consumarea celorlalte surse de finanțare a investițiilor, inclusiv a creditelor pentru investiții. Sumele echivalente reducerii se folosesc cu aceeași destinație.”**

Prin procesul verbal, organele de control nu au facut nicio mentiune referitoare la existenta sau inexistenta altor surse de finantare a investitiilor.

In ceea ce priveste sustinerea societatii referitoare la scutirea la plata impozitului pe profit aferent profitului reinvestit, aceasta era reglementata prin Legea nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii, completata cu Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 297/2000 si prin Hotararea Guvernului nr. 244/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 133/1999 privind stimularea intreprinzatorilor privati pentru infiintarea si dezvoltarea intreprinderilor mici si mijlocii.

Potrivit art. 21<sup>2</sup> si 21<sup>3</sup> din Ordonanta de Urgenta a Guvernului nr. 297 din 30 decembrie 2000 pentru completarea Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru

înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, se precizează:

**“Art. 21<sup>2</sup>**

**Cota-parte din profitul brut reinvestit de către întreprinderile mici și mijlocii nu se impozitează.**

**Art. 21<sup>3</sup>**

**(1) Întreprinderile mici și mijlocii vor beneficia de reducerea impozitului de profit în proporție de 20% în cazul în care creează noi locuri de muncă, dacă se asigură creșterea numărului scriptic cu cel puțin 10% față de anul financiar precedent.**

**(2) Prevederile alin. (1) se aplică în următoarele condiții:**

**a) reducerea impozitului pe profit se aplică în perioada în care forța de muncă nou-angajată rămâne în întreprindere și nu se face alte disponibilizări;**

**b) forța de muncă nou-angajată să fie de cel puțin 10% din forța de muncă existentă în întreprindere în momentul angajării.”**

**Art. 4 alin. (1) din Legea nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, prevede:**

**“(1) Întreprinderile mici și mijlocii care își desfășoară activitatea în sfera producției de bunuri materiale și servicii se definesc, în funcție de numărul mediu scriptic anual de personal, după cum urmează:**

**a) până la 9 salariați - microîntreprinderi;**

**b) între 10 și 49 de salariați - întreprinderi mici;**

**c) între 50 și 249 de salariați - întreprinderi mijlocii.”**

**De asemenea art. 5 alin. (1) și alin. (4) din aceeași lege, prevede:**

**“(1) Dovada numărului mediu scriptic anual se eliberează de către Camera de muncă, pe baza numărului mediu scriptic raportat în anul anterior, și este valabilă pentru întregul an în curs.[...]**

**(4) Dovada pentru nivelul cifrei de afaceri se eliberează de către administrația financiară, în baza hotărârii Guvernului.”**

Potrivit pct. 3 din Normele metodologice de aplicare a a Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii aprobate prin Hotărârea nr. 244/2001, se precizează:

**“Întreprinderile atestă că se încadrează în categoria întreprinderilor mici și mijlocii cumulativ, prin:**

**a) dovada privind numărul mediu scriptic anual de salariați, eliberată în condițiile legii de către Camera de muncă în a cărei rază teritorială activează întreprinderea respectivă, pe baza numărului mediu scriptic raportat în anul anterior;**

**b) dovada privind cifra de afaceri anuală, eliberată de administrația financiară în a cărei rază teritorială activează întreprinderea respectivă, pe baza datelor din bilanțul contabil al ultimului an fiscal încheiat.”**

Se precizeaza faptul ca in dosarul cauzei nu se regasesc dovada privind numarul mediu scriptic eliberata de catre Camera de munca si nici dovada privind nivelul cifrei de afaceri eliberata de administratia financiara.

Fata de cele precizate se retine ca D.G.F.P. a judetului Hunedoara nu se poate pronunta cu privire la cuantumul impozitului pe profit, astfel ca se aplica prevederile art. 186 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

**“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

Pe cale de consecinta, se desfiinteaza capitolul din procesul verbal contestat referitor la impozitul pe profit, majorarile si penalitatile de intarziere aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala sa incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

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

**Cauza supusa solutionarii a fost de a se stabili daca societatea comerciala putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in:**

**- facturi fiscale de aprovizionare cu carburanti in conditiile in care datele inregistrate in exemplarul 2 si 3 al facturilor (aflata la furnizor) nu corespund cu datele inregistrate in exemplarul 1 al facturilor (aflata la client);**

**- bonuri fiscale emise de statii PECO care nu aveau inregistrat, pe verso: denumirea cumparatorului si nr. de inmatriculare al autovehiculului.**

**In fapt**, prin procesul verbal de control s-a consemnat faptul ca urmare verificarii documentelor primare pe baza carora s-a exercitat dreptul de deducere, s-a constatat ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata pe baza:

- bonurilor fiscale de la statii PECO, fara ca acestea sa poarte stampila , denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului;

- facturi fiscale emise de S.C. „X”.

Din verificarea realitatii si legalitatii datelor inscrise in aceste facturi, organele de control au constatat ca S.C. „X” nu are inregistrata, in evidenta contabila, valoarea facturilor (exemplarul 1) emise catre societatea contestatoare.

Pe exemplarele 2 si 3 al acelorasi facturi sunt inscrise alti clienti ai S.C. „X” precum si cantitati si valori mai mici decat cele inscrise pe exemplarul 1.

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

**“Inscrierea datelor in aceste formulare se face potrivit reglementarilor cuprinse in normele generale privind documentele justificative si financiar contabile.”**

Prin pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin Hotararea Guvernului nr. 704/1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, se defineste notiunea de document justificativ, respectiv:

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

**Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:**

- a) denumirea documentelor;**
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;**
- c) numărul și data întocmirii documentului;**
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);**
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;**
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;**

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

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

Inscrierea datelor în documentele justificative și în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea să fie lizibile, nefiind admise stersături, raze, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea.”

Din conținutul procesului verbal contestat nu a rezultat concret de ce documentele în speta (facturile fiscale) nu îndeplineau condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

S-a reținut că la dosarul cauzei nu au fost anexate facturile de aprovizionare menționate în procesul verbal.

De asemenea, s-a reținut faptul că din analiza procesului verbal contestat nu a rezultat dacă bunurile achiziționate cu facturile și bonurile fiscale în cauză au fost înregistrate în evidențele contabile, dacă societatea a utilizat aceste bunuri materiale în scopul realizării de operațiuni impozabile.

Prin contestația formulată, petenta susține că bunurile achiziționate ( carburanți) au fost utilizate pentru funcționarea utilajelor din dotare și realizarea operațiunilor din fluxul tehnologic care au condus la obținerea de venituri taxabile.

Prin urmare, ținând cont de cele precizate mai sus, se reține că D.G.F.P. a județului Hunedoara nu se poate pronunța cu privire la cuantumul taxei pe valoarea adăugată, astfel ca se aplică prevederile art. 186 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

**“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”**

Pe cale de consecință, se desființează capitolul din procesul verbal contestat referitor la taxa pe valoarea adăugată, majorările și penalitățile de întârziere aferente, urmând ca organele de inspecție fiscală să încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 183 si art. 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, se

**DECIDE:**

Desfiintarea capitolelor din procesul verbal contestat, referitoare la impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala sa incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.