

DECIZIA NR.18

In vederea solutionarii aspectelor sesizate prin adresa transmisa de Ministerul Administratiei si Internelor- Inspectoratul de Politie s-a efectuat verificarea fiscala care a avut ca obiect reverificarea in baza Deciziei Directorului executiv al Directiei Generale, pentru perioada 01.01-31.12.2003, respectiv verificarea pentru perioada 01.01-30.06.2004, a modului de constituire, evidentiere si virare la termenul si in cuantumul legal a urmatoarelor obligatii fiscale catre bugetul general consolidat:

- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe profit.

1.Referitor la efectele fiscale determinate de inregistrarea in evidenta contabila a societatii a unor cheltuieli nereale, efectuate cu prilejul unor pretinse plati efectuate de achizitorul societatii unor persoane fictive inscrise in continutul unor adeverinte de primire si plata contrafacute, avand ca obiect achizitiile de deseuri metalice, organul de inspectie fiscala a constatat ca aceste adeverinte de primire si plata nu indeplinesc conditiile de document justificativ incalcandu-se dispozitiile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1992 republicata cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu dispozitiile punctului 2.4 din Regulamentele contabile simplificate, armonizate cu directivele europene aprobate prin OMF 306/2002 si art.7 alin5 din OUG nr.16/2001 privind gestionarea deseurilor industriale reciclabile, republicata.

2.Referitor la volumul deseurilor feroase livrate in perioada 01.01.2003-30.06.2004 de societatea contestatara si verificarile incrucisate, s-a retinut ca in perioada verificata petenta a livrat deseuri metalice catre persoane juridice fara sa emita in termen legal facturi fiscale pentru intreaga cantitate de deseuri metalice livrate pe baza de aviz de insotire a marfii, cu mentiunea ca pana la data efectuarii verificarii incrucisate petenta nu a incasat contravaloarea acestor deseuri metalice. Prin neemiterea in termen legal a facturilor fiscale pentru livrarile efectuate pe baza de aviz de insotire a marfii au fost incalcate dispozitiile art.29 din Legea nr.345/2002, art.155 alin.1 si 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si art.4 alin.1 si art.5 alin1 din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale republicata.

Consecinta nerespectarii dispozitiilor legale este diminuarea veniturilor impozabile declarate, in lunile in care s-a efectuat livrarea, respectiv a taxei pe valoarea adaugata colectata si a impozitului pe profit de plata.

3. Referitor la cheltuielile de sacrificare si abatorizare porcine

Inspectoratul de Politie a comunicat faptul ca in perioada in care petenta a desfasurat activitati zootehnice - cresterea porcinelor valorificarea porcilor s-a efectuat "in viu" si au fost inregistrate in evidenta contabila cheltuieli privind sacrificarea si abatorizarea acestora.

Din documentele puse la dispozitie organul de inspectie fiscala a constatat ca in perioada 01.01.2003-30.06.2004 petenta a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu sacrificarea si abatorizarea porcinelor in baza facturilor fiscale.

Se mentioneaza faptul ca pe facturile fiscale cu care petenta a livrat porcine catre diferite persoane juridice este specificat ca produs livrat "porci vii"; rezulta astfel ca livrarea porcilor s-a efectuat in viu si ca la momentul sacrificarii porcul nu mai era proprietatea petentei.

Rezulta ca aceste cheltuieli de sacrificare nu sunt aferente veniturilor realizate de societate si nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit. De asemenea societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de sacrificare, care nu sunt aferente veniturilor

4.Referitor la cheltuielile cu combustibili si piese de schimb aferente contractului de prestari servicii

In data de 02.01.2004 intre petenta si o persoana fizica s-a incheiat contractul de servicii al carui obiect il constituie efectuarea de catre petenta de lucrari de ecologizare a unei suprafete de teren; organul de control mentioneaza ca prin contract nu au fost stabilite documentele prin care sunt cuantificate serviciile prestate ci doar faptul ca plata se efectueaza trimestrial.

Din analiza modului de executare a contractului organul de inspectie fiscala a constatat ca societatea verificata nu a emis facturi fiscale in termen legal (lunar) pentru serviciile prestate continuu catre beneficiar incalcan-du-se dispozitiile art.155 alin.1 si 2 coroborat cu art.135 alin.4 din Legea nr.571/2003.

Consecinta nerespectarii dispozitiilor o constituie diminuarea veniturilor realizate in perioada 01.01-30.06.2004 precum si a impozitelor si taxelor datorate bugetului de stat.

Din analiza cheltuielilor cu combustibili si piese de schimb inregistrate de societate in perioada 01.01.-30.06.2004 organul de inspectie fiscala a constatat ca au fost inregistrate in evidenta contabila pe cheltuieli in baza facturilor fiscale (piesele de schimb) si a bonurilor fiscale (combustibili) si nu pe baza de bonuri de consum si/sau foi de parcurs prin care sa se faca dovada efectuarii consumului si a destinatiei acesteia, incalcan-du-se dispozitiile art.6 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu dispozitiile pct.2.3 din Reglementarile contabile simplificate, armonizate cu directivele europene aprobate prin OMF 306/2002 si art.5 alin.1 din Legea nr.87/1994.

In temeiul celor mentionate, organul de control mentioneaza ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit in conformitate cu dispozitiile art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003.

De asemenea, societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu combustibilii si piesele de schimb inregistrate fara bon de consum si/sau foi de parcurs prin care sa se faca dovada ca acestea sunt destinate efectuarii de operatiuni taxabile.

Din considerentele mentionate organul de control a procedat la recalcularea impozitului pe profit si a taxei pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat, rezultand suplimentar obligatii de plata.

Cauza supusa solutionarii o constituie stabilirea regimului fiscal al cheltuielilor considerate nedeductibile de organul fiscal care au generat obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

1.Referitor la capatul de cerere privind obligatiile fiscale suplimentare reprezentand impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata aferente cheltuielilor cu combustibili si piese de schimb, intrucat, asa cum rezulta din continutul procesului verbal, acesta nu se incadreaza in aspectele sesizate prin adresa transmisa de Ministerul Administratiei si Internelor Inspectoratul de politie, iar constatările organelor de cercetare nu au o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa, Serviciul Contestatii se investeste cu solutionarea pe fond a acestui capat de cerere.

In fapt, societatea contestatara a inregistrat in perioada 01.01.-30.06.2004, cheltuieli cu combustibili si piese de schimb considerate de organul de control nedeductibile fiscal, pe motiv ca au fost inregistrate in evidenta contabila in baza facturilor fiscale (piesele de schimb) si a bonurilor fiscale (combustibili) si nu pe baza de bonuri de consum si/sau foi de parcurs prin care sa se faca dovada efectuarii consumului si a destinatiei acesteia.

In drept, in conformitate cu prevederile **art.2 din O.M.F. nr.903/2000 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare si introducerea de noi formulare in activitatea financiara si contabila:**

”(1) In vederea inregistrarii in contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice, subunitatile emitente vor completa pe verso-ul acestui bon urmatoarele informatii: denumirea si adresa cumparatorului, codul fiscal al cumparatorului, (...) aplicand stampila unitatii.”

In conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabila de la 1 ianuarie 2004, art. 145 alin.8:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art.155 alin.8 si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata.”

Conform art.155 alin.8 *“Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu urmatoarele informatii:*

a) seria si numarul facturii;

b) data emiterii facturii;

c) numele, adresa si codul de inregistrare fiscala al persoanei care emite factura;

d) numele, adresa si codul de inregistrare fiscala, dupa caz, a; beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adaugata;

cota de taxa pe valoarea adaugata sau mentiunea scutit cu drept de deducere, neimpozabil sau neinclus in baza de impozitare, dupa caz;

h) valoarea taxei pe valoarea adaugata, pentru operatiunile taxabile.”

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta carburantilor auto achizitionati la punctul 51 alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal se fac urmatoarele precizari:”*Pentru carburantii auto achizitionati taxa pe valoarea adaugata poate fi justificata cu bonurile fiscale emise (...) daca sunt stampilate si au inscrise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare a autovehiculului.”*

Din prevederile legislative invocate rezulta faptul ca atat factura fiscala cat si bonurile fiscale sunt recunoscute ca documente justificative pentru inregistrarea in evidenta contabila a operatiunilor pe care le consemneaza cu conditia ca aceste documente sa cuprinda informatiile obligatorii stipulate in actele normative invocate.

Cu adresa s-a solicitat petentei completarea dosarului cauzei cu documente care sa justifice cheltuielile cu combustibili si piese de schimb, considerate nedeductibile de organul de control; cu adresa de raspuns petenta transmite documentele solicitate din analiza carora se retin urmatoarele:

- societatea contestatara detine in patrimoniu atat mijloace de transport cat si echipamente tehnologice a caror functionare necesita combustibili si piese de schimb (autobasculante 16 to, autoturism, Wolla, escavatoare, unul pe baza de contract de inchiriere su unul in proprietateetc);
- bonurile fiscale in baza carora au fost inregistrate cheltuielile cu combustibilii au completate toate elementele suplimentare prevazute de lege, mentionate anterior;
- petenta prezinta pentru fiecare luna a anului 2004(ianuarie-mai) o justificare a cheltuielilor cu combustibili precizandu-se pentru fiecare utilaj in parte consumul specific, zile/ore lucrate sau km. parcursi precum si consumul total;
- pentru aceste utilaje petenta a inregistrat si cheltuieli cu amortizarea a caror deductibilitate nu a fost contestata de organul de control.

Avand in vedere elementele precizate anterior si faptul ca organul de control nu motiveaza pe text de lege neadmiterea ca documente justificative a bonurilor si facturilor fiscale pentru inregistrarea cheltuielilor cu piese de schimb si combustibili, se apreciaza ca masura neacordarii dreptului de deducere a acestora la calculul profitului impozabil si a taxei pe valoarea adaugata aferenta nu este legala, **solutia data pentru acest capat de cerere fiind urmatoarea:**

-admiterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu combustibilii si piesele de schimb.

-in ceea ce priveste obligatiile fiscale stabilite suplimentar reprezentand dobanzi si penalitati 0,5% aferente impozitului pe profit si taxei pe valoarea adaugata sunt rezultatul mai multor factori de influenta acestea urmeaza a fi recalulate in functie de solutia data dupa incetarea motivelor care au determinat suspendarea.

2.Referitor la celelalte capete de cerere, care constituie aspecte sesizate de Ministerul Administratiei si Internelor Inspectoratul de politie, se retine ca exista interdependenta intre stabilirea obligatiilor bugetare prin procesul verbal si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite care au condus la diminuarea obligatiilor datorate bugetului de stat, respectiv impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

In drept, sunt incidente dispozitiile art.183 (1), lit. a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

”Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.”

Avand in vedere ca intre obligatiile fiscale constatate de organele de control si fondul cauzei este o stransa interdependenta, se retine ca DGFP nu se poate pronunta pe fondul cauzei mai inainte de a se instrumenta latura penala, in virtutea principiului de drept conform caruia “penalul tine in loc civilul”, astfel cum este stipulat in art.19 alin.(2) din Codul de procedura penala **motiv pentru care, pentru aceste capete de cerere s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei** pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.