

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

DECIZIA NR.49/28.02.2005

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice cu privire la adresa Parchetului de pe langa Judecatoria X prin care se comunica Garzii Financare ca prin Ordonanta nr.2104/P/2001 s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a administratorilor **S.C. "S" SRL** intrucat faptele savarsite nu intrunesc elementele constitutive privind infractiunile fiscala prevazute de Legea nr.87/1994, impotriva careia nu s-a formulat plangere.

In ceea ce priveste savarsirea infractiunii prevazuta de art.9 din Legea nr.87/1994 cu aplicarea art.13 din Cod penal s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a administratorului X si aplicarea unei sanctiuni administrative iar pentru savarsirea infractiunii prevazute de art.11 din Legea nr.87/1994 cu aplicarea art.13 din Cod penal s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a administratorului Y nefiind intrunite elementele constitutive ale acestei infractiuni.

Prin Decizia nr.1583/2001 s-a suspendat solutionarea contestatiei formulata de **S.C. "S" SRL**, urmand ca organele de solutionare sa se investeasca pe latura civila a cauzei in functie de rezolvarea laturii penale, procedura urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea.

Societatea contesta masurile dispuse de organul de control prin procesul verbal prin care aceasta este obligata la plata:

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

In ceea ce priveste impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata aferente facturii nr. 0366561/15.10.1998 de livrare de bauturi alcoolice catre SC "Y" SRL neevidentiata in contabilitatea societatii,

societatea recunoaste ca neinregistrarea respectivei facturi in contabilitate si implicit a impozitului pe profit si taxei pe valoarea adugata a avut loc din neatenia persoanei care a detasat exemplarele nr.2 si 3 de la cotorul carnetului de facturi si neurmarirea regasirii tuturor numerelor de facturi si deci datoreaza bugetului impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Procesul verbal incheiat in data de 25.07.2001, a fost transmis prin posta si confirmat de primire la data de 06.08.2001 iar contestatia a fost depusa la data de 21.08.2001 astfel incat termenul de 15 zile prevazut de art.4(1) din O.U.G. nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, a fost respectat.

Vazand dispozitiile tranzitorii privind solutionarea contestatiilor reglementate prin art.204 (1) din Codul de procedura fiscala, contestatia urmeaza sa se solutioneze potrivit procedurii administrativ jurisdictionale existente la data depunerii contestatiei, in conformitate cu prevederile Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice.

I. Prin contestatia formulata, S.C. "S" SRL invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:

Cu privire la evidenta pusa la dispozitia organului de control societatea motiveaza ca verificarea s-a efectuat in perioada 15.02.2001 - 25.07.2001 cu un mod de lucru nejustificat procedural.

Sustine aceasta datorita faptului ca desi urmare a verificarii s-a stabilit ca termen obligatoriu pentru intocmirea evidentei contabile data de 23.02.2001 iar la data de 20.02.2001, anterior cu 3 zile termenului precizat, societatea a fost verificata si sanctionata contraventional desi termenul nu era implinit.

Contestatoarea motiveaza ca pe toata durata controlului evidenta contabila se afla la sediul societatii iar invitatiile administratorului la sediul social al firmei s-au facut in mod tendentios de catre organele de control.

Mai mult decat atat, dupa ce organele de control au asteptat sa li se puna la dispozitie documentele nu au inceput controlul ci au ridicat doua facturi fiscale de aprovizionare iar dupa 9 zile au ridicat o parte din documentele financiar-contabile. Dupa alte 17 zile a fost ridicat restul de documente.

Ca urmare a celor prezentate contestatoarea sustine ca mentiunea strecurata in procesul verbal conform careia "*dificultatea in desfasurarea controlului respectiv intervalul prelungit intre momentul declansarii si finalizarii acestuia s-a datorat exclusiv administratorului S.C. "S" SRL*" precum si mentiunea "*controlul s-a efectuat in prezenta domnului X*" nu sunt reale.

Cu privire la documentele justificative de provenienta a marfurilor inregistrate in evidenta contabila, contestatoarea sustine ca este netemeinica constatarea organului de control potrivit careia societatea a incalcat prevederile art.25 B b) si art.25 C din OG nr.3/1992 republicata respectiv din OUG nr.17/2000, intrucat:

A solicitat de la furnizori facturi fiscale pentru toate bunurile achizitionate si a aplicat toate posibilitatile ce le-a avut la dispozitie pentru verificarea acestora.

A verificat prin calcule si vizualizare intocmirea corecta a facturilor in cauza respectiv completarea tuturor informatiilor cerute de formular si in mod deosebit corectitudinea datelor despre cumparator pentru a putea face dovada ca marfurile au fost cumparate pentru nevoile firmei si cu cota de TVA ce conditioneaza deducerea.

Pentru facturile fiscale cu TVA mai mare de 20 milioane lei contestatoarea sustine ca a solicitat copia de pe documentul legal ce atesta calitatea de platitor de TVA dar actul normativ nu face precizarea ca acesta se ataseaza facturii si nu solicita consemnarea numarului si datei acestui certificat, deci societatea a inteles ca trebuie doar sa vizualizeze acest certificat de platitor de TVA.

Toate marfurile ce fac obiectul facturilor considerate de organele de control fictive au fost receptionate si evidentiata in contabilitate.

Conditiiile cerute pentru ca facturile sa aiba calitatea de document justificativ sunt cele stabilite prin Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991 si OMF nr. 425/1998 iar cat priveste procurarea lor societatea sustine ca acestea au fost procurate de societate de la furnizori pe cale legala.

De asemenea, contestatoarea sustine ca a fost de buna credinta si nu a avut stiinta daca in parte facturile sunt false cert este ca

ele au servit aprovizionarii de marfuri ce au fost obiectul actelor de comert si care au generat obligatii fiscale evidentiata de societate.

Cu privire la modul de calcul, evidentiere si virarea a impozitului pe profit, contestatoarea motiveaza ca veniturile aferente lucrarilor executate in luna august 1998 pentru SC "C" SA nu au fost inregistrate in contabilitate deoarece intra sub incidenta Deciziei nr.1/1993 iar recunoasterea lor ca venit si ca baza de calcul a TVA se face la livrarea produselor retinute pentru lucrarile agricole prestate sau la consumarea acestora prin incorporarea intr-un nou bun, lucrare sau serviciu astfel ca, societatea nu a inregistrat veniturile decat la finalizarea valorificarii bunurilor preluate in contrapartida.

In ceea ce priveste livrarea de bauturi alcoolice catre SC "Y" SRL contestatoarea sustine ca aceasta se datoreaza neatentiei persoanei care a detasat exemplarele nr.2 ale facturilor de vanzare in evidenta contabila si prin neurmarirea regasirii tuturor numerelor de facturi.

Totodata, contestatoarea sustine ca organele de control nu au avut in vedere prevederile art.4(1) din OG nr.70/1994 la calculul impozitului pe profit prin nerecunoasterea cheltuielilor efectuate pentru realizarea veniturilor ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor de aprovizionare cu marfurile pe motiv ca acestea au fost efectuate de la furnizori ce nu au putut fi identificati.

Cu privire la modul de calcul, evidentiere si virare a taxei pe valoarea adaugata, contestatoarea sustine ca beneficiaza de deducerea TVA din facturile de aprovizionare de la societati fantoma deoarece:

- era platitoare de TVA;
- toate bunurile din facturile in cauza au fost achizitionate pentru nevoi proprii, lucru dovedit cu facturi pe formular tipizat si inseriat conform modelului aprobat de Ministerul Finantelor Publice;
- cota si quantumul taxei apar inscrise in continutul facturilor ;
- in calitate de cumparator societatea a solicitat facturile fiscale insa nu a avut la indemana vreun mod de a deosebi facturile procurate pe cai legale de cele procurate pe cai ilegale.

Pentru motivele invocate societatea este de acord cu TVA de plata aferenta facturilor de livrare a alcoolului catre SC "Y" SA neevidentiata in contabilitate dar nu este de acord cu plata diferentei de TVA stabilita de organele de control.

II. Prin procesul verbal, organele de control ale Garzii Financiare, s-au constatat urmatoarele:

Verificarea a cuprins perioada 01.01.1997 - 31.12.2001.

Referitor la evidenta contabila pusa la dispozitia organului de control, s-a constatat ca in data de 15.01.2001, odata cu initierea controlului societatea nu avea intocmita evidenta contabila pe perioada august 2000 - februarie 2001 respectiv nu avea intocmite balante de verificare si declaratii de impozite si taxe, aspecte ce au fost mentionate in Nota de constatare prin care s-a dat dispozitie obligatorie refacerea evidentei contabile pana la data de 23.02.2001.

In data de 20.02.2001, organul de control constatand existenta evidentei in acelasi stadiu a luat masura sanctionarii contraventionale conform Proceselor verbale de constatare si sanctionare a contraveniilor.

La data de 02.03.2001 organul de control a constatat din nou ca administratorul societatii nu a respectat dispozitiile privind intocmirea evidentei contabile motiv pentru care societatea a fost sanctionata prin Procesul verbal de constatare si sanctionare a contraveniilor iar prin adresa scrisa, administratorul societatii a fost invitat sa puna la dispozitie evidenta contabila intocmita la zi pana la data de 27.03.2001.

Nici de aceasta data nu s-a dat curs invitatiei iar la data de 28.03.2001 organele de control s-au deplasat la sediul societatii insa administratorul societatii a refuzat sa puna la dispozitie documentele financiar contabile. Organele de control s-au deplasat la sediul societatii la data de 17.04.2001 si la data de 25.04.2001 fara sa poata efectua verificarea intrucat la sediul acesteia nu a fost gasit nici un reprezentant al societatii.

Ca urmare a invitatiei, administratorul societatii s-a prezentat la sediul societatii in data de 09.05.2001 si a pus la dispozitia organului de control documentele ocazie cu care au fost ridicate in original doua facturi fiscale conform Notei de constatare incheiata.

Perioada prelungita a controlului s-a datorat exclusiv administratorului societatii verificate fapt demonstrat si de scrisoarea prin care acesta afirma ca "*nu poate sta la dispozitia*" organului de control pe motiv ca este in campanie agricola.

Din verificarea documentelor puse la dispozitia organelor de control s-a constatat ca pe anul 1997 nu se regasesc note contabile si declaratiile de impozite si taxe, stabilirea diferentelor pe anul 1997 au avut la baza balanta de verificare si bilantul contabil.

Cu privire la documentele justificative de provenienta a marfurilor inregistrate in evidenta contabila a societatii verificate organele de control au constatat ca facturile fiscale:

- nr.2411206/08.02.1997 avand in scris la furnizor SC "M" SRL;
- nr.2411403/14.02.1997 avand in scris la furnizor SC "R" SA ;
- nr.2411119/19.02.1997 avand in scris la furnizor SC "V" SRL;
- nr.2478331/22.02.1997 avand in scris la furnizor SC "C" SRL;
- nr.1003454/13.01.1997 si nr.1003430/14.01.1997 avand in scris la furnizor SC "I" SRL;
- nr.103170/15.01.1997 si nr.1003179/17.01.1997 avand in scris la furnizor SC "N" SRL I;
- nr.1003234/19.01.19987 avand in scris la furnizor SC "F" SRL;

- nr.1635374/22.01.1997 si nr.1635375/23.01.1997 avand in scris la furnizor SC "G" SRL;
- nr.1003340/24.01.19987 avand in scris la furnizor SC "O" SRL;
- nr.1003030/28.01.19987 avand in scris la furnizor SC "T" SRL;
- nr.2478241/31.01.1997 avand in scris la furnizor SC "TR" SA ;
- nr.0214875/01.07.1999, 0214877/12.08.1999, 0214879/20.07.1999, 1025603/05.03.1999, 1025614/19.03.1999, 1025635/19.04.1999, 1025627/02.04.1999, 1025630/30.05.1999, 1025629/06.05.1999, 0214863/01.06.1999, 0214862/01.06.1999, 0214876/13.07.1999, 1025604/30.12.1998, 0214890/22.12.2999, 0214881/02.09.1999 avand in scris la furnizor SC "P" SRL BUCURESTI;
- nr.1427305/09.06.1999, nr.1427314/11.09.1998, nr.1427316/12.08.1998 avand in scris la furnizor SC "PR" SRL ;
- nr.0684558/07.07.1998 avand in scris la furnizor SC "A" SRL;
- nr.0025607/19.09.1999, nr.0025608/14.09.1999 si nr.0025615/28.10.1999 avand in scris la furnizor SC "E" SRL ;
- nr.2777409/01.08.2000 avand in scris la furnizor SC "H" SRL;
- nr.7355108/03.08.2000 avand in scris la furnizor SC "AL" SRL;
- nr.4054535/17.08.2000 avand in scris la furnizor SC "K" SRL;
- nr.1912274/24.09.2000 avand in scris la furnizor SC "CA" SRL;

au in scris la furnizor fie societati fictive fie societatile exista dar facturile emise in numele acestora sunt false cum este cazul SC "AL" SRL. De asemenea, s-a constatat ca cea mai mare parte a facturilor de aprovizionare au fost achitate cu chitante .

Totodata, organele de control au efectuat investigatii cu privire la provenienta facturilor fiscale la RTC HOLDING SA si Compania

Nationala "IMPRIMERIA NATIONALA " SA precum si cu privire la existenta societatilor la Camera de Comert si Industrie a Romaniei.

De asemenea, au constatat ca nu au fost respectate prevederile art. 25 B lit.b) din OG nr.3/1992, republicata modificata prin OG nr.34/1997 in vigoare pana la data de 15.03.2000 si ale OUG nr.17/2000 respectiv societatea nu a solicitat furnizorilor copii ale certificatelor de platitor de TVA pentru facturile de aprovizionare cu o valoare mai mare de 20 milioane lei.

S-a constatat ca au fost incalcate prevederile art.25C lit.a) din OUG nr.17/2000, ale art.6 din HG nr.831/1997 si ale pct.6 din OG nr.40/1998 cheltuielile de aprovizionare a marfurilor inregistrate pe baza unor documente ce, potrivit Legii nr.82/1991 nu au calitatea de document justificati, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil .

Organele de control au constatat ca societatea a executat in luna august 1998 lucrari catre SC "C" SA care au fost achitate in contrapartida cu grau de consum si motorina cu facturile nr. 0335725/27.08.1998 si nr.0335705/30.07.1998. Veniturile aferente acestor lucrari executate nu au fost inregistrate in evidenta contabila fapt ce a condus la diminuarea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit datorat bugetului.

S-a constatat ca societatea verificata a livrat bauturi alcoolice - vodca si rom - catre SC "Y" SRL cu factura nr.0366561/15.10.1998 dar nu a inregistrat in contabilitate veniturile. Organele de control au constatat ca exemplarele 2 si 3 ale facturii se afla la cotorul carnetului facturier. Prin neinregistrarea in contabilitate a veniturilor a fost diminuat impozitul pe profit datorat bugetului.

Ca urmare a celor constatate organele de control au procedat la recalcularea profitului impozabil pe perioada 1997 - 2000, astfel:

Din cheltuiala totala a fost scazuta cheltuiala cu marfurile si materialele aprovizionate de la furnizori fictivi sau pe baza de facturi false nedeductibile fiscal.

S-au adaugat la veniturile evidentiata de societate veniturile neinregistrate descrise la pct.II si III din actul constatator.

Potrivit celor de mai sus organele de control au stabilit in sarcina societatii **impozit pe profit suplimentar si majorari de intarziere aferente** , calculate pana la data de 19.07.2001.

Totodata, organele de control nu au acceptat la deducere TVA aferenta aprovizionarilor cu facturile fiscale mentionate iar in ceea ce priveste lucrarile executate catre SC "C" SA si bauturile alcoolice livrate catre SC "Y" SRL a dispus colectarea TVA.

Ca urmare, s-a stabilit in sarcina societatii **TVA de si majorari de intarziere aferente**, calculate pana la data de 25.02.2001.

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

1.) Referitor la impozitul pe profit ,

1.a) In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent cheltuielilor de aprovizionare cu bauturi alcoolice de la diversi furnizori, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare datoreaza impozitul pe profit in conditiile in care a inregistrat pe cheltuieli contravaloarea marfurilor achizitionate de la mai multe societati furnizoare inregistrate intr-un numar de 40 de facturi fiscale ce nu au calitatea de document justificativ.

Perioada supusa verificarii a fost 1997 - 2000.

In fapt, pe perioada verificata contestatoarea a inregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea marfurilor aprovizionate de la un numar de 19 de societati furnizoare cu un numar de 40 de facturi fiscale.

Din dosarul cauzei reiese ca facturile fiscale respective, **nu sunt completate la rubrica "furnizor" cu datele privind "Sediul (localitatea, str., nr.)" si nu prezinta semnatura de primire** pe un numar de 22 de facturi fiscale fiind aplicata o stampila dreptunghiulara cu denumirea societatii, codul fiscal si numarul de inmatriculare la Oficiul Registrului Comertului fara a fi completate alte date necesare identificarii furnizorului .

Pe un numar de 18 facturi fiscale de aprovizionare datele de identificare a furnizorilor sunt completate de calculator inclusiv localitatea, strada si numarul dar nu au semnatura de primire iar in cazul SC "AL" SRL nu contin semnatura de primire.

Pe toate cele 40 facturi fiscale de aprovizionare nu sunt inscrise datele privind contul si banca furnizorul si cumparatorului si datele privind expeditia .

In drept, potrivit art.4 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, completata si modificata prin OG nr.40/1998 coroborate cu

art.4(6) lit.m) din OUG nr.217/1999, pentru modificarea si completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit :

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

*m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit **Legii contabilitatii nr. 82/1991**, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ.”*

Conform pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991, aprobat prin HG nr.704/1993:

“Potrivit art.6 alin. (2) din lege, orice operatiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind 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 sa asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.***

Potrivit celor de mai sus se retine ca simpla inregistrare in contabilitate a cheltuielilor inscrise in cele 40 facturi fiscale nu este suficienta pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile fiscal.

In lipsa datelor de identificare a furnizorilor cerute de Legea contabilitatii nr.82/1991, legea fiscala prevede ca inscrisurile care nu indeplinesc conditiile de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea cheltuielilor care concura direct la calculul profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit.

Mai mult, se retine ca, in vederea lamuririi aspectelor privind facturile fiscale ce au stat la baza inregistrarii in contabilitate a cheltuielilor cu aprozionarea de marfuri - in speta bauturi alcoolice - organele de control din cadrul Garzii Financiare au solicitat lamuriri RTC

HOLDING SA care, prin adresele de raspuns, anexate in dosarul cauzei la pag.25-27, comunica urmatoarele:

"Factura fiscala nr.2777401-2777450 (avand codul de tipografie 99) a fost achizitionata de SC "RO" SRL, [...]"

"Factura fiscala nr.27355101-7355150 (avand codul de tipografie 60) a fost achizitionata de SC "CH" SRL [...]"

"Facturile fiscale nr.1427305, 1427314 si 1427316 (avand codul de tipografie 60) au fost achizitionate de SC "SA" SRL;

Factura fiscala nr.0684558 (avand codul de tipografie 08) a fost achizitionata de SC "J" SRL."

"Carnetul de facturi fiscale nr.1912251-1912300 avand codul de tipografie 96 nu fac parte din plaja de inseriere si numerotare alocata de CN Imprimeria Nationala SA spre distributie RTC HOLDING SA.

Carnetul de facturi fiscale nr.4054501- 4054550 avand codul de tipografie 26 nu a fost distribuit de RTC HOLDING SA cu acest cod de tipografie".

Din compararea celor precizate de RTC HOLDING SA prin adresele mai sus mentionate reiese ca facturile fiscale de aprovizionare inregistrate in contabilitate care au in scris ca furnizor SC "K" SRL si SC "CA" SRL nu fac parte din plaja de inseriere si numerotare alocata de CN Imprimeria Nationala SA spre distributie RTC HOLDING SA sau nu au fost distribuite de RTC HOLDING SA cu acest cod de tipografie, iar facturile fiscale inregistrate in contabilitate ce au in scris ca furnizor SC "P" SRL, SC "A" SRL, SC "H" SRL si SC "AL" SRL au fost achizitionate de alte societati comerciale decat cele inscrise la rubrica furnizor respectiv SC "RO" SRL, SC "CH" SRL, SC "J" SRL si SC "SA" SRL.

Totodata, prin adresa transmisa de CN IMPRIMERIA NATIONALA SA organelor de control, se precizeaza:

"- facturile de la nr.1025601 la 1025650 sunt false.

- facturile de la nr.0214851 la 0214900 sunt false"

de unde rezulta ca un numar de 15 facturi fiscale de aprovizionare de la SC "AL" SRL nu au fost emise de CN Imprimeria Nationala SA.

In ceea ce priveste furnizorul SC "E" SRL Garda Financiara Z comunica Garzii Financiara W, urmatoarele:

“Referitor la SC “E” SRL va comunicam ca aceasta nu figureaza in evidentele ORC iar codul fiscal [...] nu a fost atribuit pana la 30.04.2001 nic unui agent economic de pe raza judetului .”

Referitor la celelalte societati furnizoare Camera de Comert si Industrie a Romaniei si a Municipiului Bucuresti comunica Garzii Financiare urmatoarele:

“Pana la data prezentei SC “M” SA, SC ‘OR” SRL, SC “T” SRL, SC “F” SRL, SC ‘N” SRL, SC “I” SRL, SC “CE’ SRL, SC “V’ SRL, SC “MI” SRL, nu figureaza ca fiind inmatriculate in evidentele ORC.”

iar in ceea ce priveste SC “T” SRL, prin aceeasi adresa, se precizeaza ca a fost inmatriculata in data de 09.06.1993 si ultimul bilant depus la ORC este pentru anul fiscal 1996.

De asemenea, din constatari reiese ca aprovizionarile cu alcool au fost achitate in numerar, cu chitante. Referitor la acest aspect prin Ordonanta nr.2104/P/2001 din data de 17.12.2003 a Parchetului de pe langa Judecatoria N de scoatere de sub urmarire penala, se mentioneaza ca administratorul X primea alcool si vodca de la diferiti clienti cu plata la desfacere, marfa era receptionata de Y si vanduta de aceasta, contravaloarea fiind incasata pe baza de chitanta. In ce priveste chitantele emise de SC “E” SRL, anexate la dosarul cauzei la pag.70-74, a fost intocmita o expertiza grafoscopica prin care s-a constatat ca scrisul din aceste chitante apartine administratorului Y, expertiza care initial a fost contestata de administratorul Y , contestatie la care ulterior a renuntat.

Fata de cele precizate, se retine ca societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil contravaloarea bauturilor alcoolice aprovizionate pe baza de facturi fiscale ce nu au calitatea de documente justificative si care, fie nu fac parte din plaja de inseriere a Imprimeriei Nationale, fie sunt achizitionate de alte societati decat cele furnizoare, fie furnizorii nu exista nefiind inregistrati la Oficiul Registrului Comertului .

Astfel, in raport de probele existente la dosar si de dispozitiile legale care reglementeaza regimul deductibilitatii fiscale a cheltuielilor la calculul impozitului pe profit se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli.

1.b) In ceea ce priveste impozitul pe profit aferent veniturilor realizate de societate din lucrarile efectuate catre SC “C” SA, neevidentiate in contabilitate, cauza supusa solutionarii este

daca societatea avea obligatia inregistrarii acestor venituri in contabilitate la data emiterii facturii pentru lucrarile executate catre SC "C" SA, in contrapartida cu grau si motorina.

In fapt, societatea nu a inregistrat in contabilitate, in luna august 1998, veniturile realizate din lucrarile executate catre SC "C" SA, in contrapartida cu grau si motorina.

La dosarul cauzei este anexat Decontul privind lucrarea de recoltat din lan de grau de catre **SC "S" SRL** - campania 1998, din care reiese ca acesta a fost achitat cu:

"- motorina 1.025 l [...];

- grau 18.888 kg [...]".

precum si facturile nr.0335725/27.08.1998 si nr.0335705/30.07.1998 cu care SC "C" SA a achitat in contrapartida cu grau si motorina lucrarile executate de contestatoare.

Totodata, este anexat si Buletinul de cantarire si plata pentru cantitatea 18.888 kg grau emis de "CO" SA pentru graul primit de la **SC "S" SRL** de unde rezulta ca graul primit in contrapartida a fost vandut in luna august 1998.

Potrivit celor prezentate se retine ca societatea a executat lucrarile agricole in contrapartida cu grau si motorina dar nu a intocmit factura pentru lucrarile executate catre SC "C" SA si nu a inregistrat veniturile realizate in contabilitate .

Fata de cele de mai sus organele de control au dispus reintregirea veniturilor cu aceasta suma si au recalculat impozitul pe profit .

In drept, prin neevidentierea veniturilor din prestari servicii nu au fost respectate prevederile art.4 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, conform carora:

"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."

fiind diminuata baza impozabila si implicit impozitul pe profit datorat pe luna august 1998.

Referitor la motivatia contestatoarei potrivit careia a avut in vedere prevederile Deciziei nr.1/1993 privind aprobarea solutiilor unice referitoare la aplicarea Ordonantei Guvernului nr.3/1992 aprobata prin Legea nr.130/1992 potrivit careia recunoasterea veniturilor se face la livrarea produselor agricole retinute pentru lucrarile agricole prestate sau la consumarea acestor produse, aceasta nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat actul normativ invocat a fost abrogat prin Decizia nr. 5 din 10 martie 1995 privind aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unitară a prevederilor unor articole din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, publicata in MO nr.96/19.05.1995, in luna august 1998 fiind in vigoare prevederile Deciziei nr.9/1997 fiind incidenta taxei pe valoarea adaugata si nu impozitului pe profit.

Totodata, motivatia contestatoarei potrivit careia recunoasterea la venituri a acestei sume se face numai la livrarea produselor agricole nu se retine intrucat realizarea veniturilor are loc la data prestarii serviciilor si nu la data incasarii acestora.

Mai mult, din Buletinul de cantarire si plata emis de "CO" SA rezulta ca documentul de plata pentru cantitatea 18.888 kg grau primita in contrapartida conform facturii nr.0335725/27.08.1998 a fost intocmit iar pe factura mentionata este inscrisa nota contabila privind inregistrarea veniturilor in suma de 15.110.400 lei.

De asemenea, se retine ca societatea nu aduce in sustinere note contabile din care sa rezulte ca a inregistrat in contabilitate aceste venituri la o data ulterioara celei la care au fost executate lucrarile.

De altfel, asa cum se precizeaza la pag.3 din Ordonanta nr.2104/P/2001 Parchetului de pe langa Judecatoria N de scoatere de sub urmarire penala a administratorului **SC "S" SRL**, acesta recunoaste ca *"datorita volumului mare de munca a omis sa transmita contabilului documentele rezultate in urma acestei relatii comerciale"* si totodata, prin aceeași ordonanta se precizeaza ca scoaterea de sub urmarire penala s-a efectuat datorita faptului ca paguba produsa bugetului de stat este de o valoare scazuta iar invinuitul nu are antecedente penale.

Ca urmare, in raport de probele existente la dosar si de dispozitiile legale care reglementeaza modul de inregistrare a veniturilor realizate se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru impozitul pe profit aferent veniturilor neevidentiate in contabilitate din prestarea de lucrari catre SC "C" SA .

Pe cale de consecință, potrivit pct.1a) și 1.b) din decizie se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe și pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe profit având în vedere principiul de drept potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

2.) In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată ,

2.a) In ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de marfuri, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă într-un număr de 40 facturi fiscale, în condițiile în care acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

În fapt, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă într-un număr de 40 de facturi fiscale ce nu au calitatea de document justificativ, respectiv **nu sunt completate la rubrica "furnizor" cu datele privind "Sediul (localitatea, str., nr.)" și nu prezintă semnatura de primire precum și alte elemente de identificare așa cum s-a prezentat la cap.1.a) din decizie.**

În drept, sunt incidente prevederile art.25 B lit.b) din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, în vigoare până la data de 28.08.1997, data la care a fost publicată OG nr.34/1997 privind completarea și modificarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată, potrivit cărora:

"Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au următoarele obligații:

b) agenții economici plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să solicite de la furnizori sau prestatori facturi sau documente legal aprobate pentru toate bunurile și serviciile achiziționate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 2 milioane lei să solicite copia de pe certificatul de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului."

iar începând cu data de 29.08.1998 sunt incidente prevederile art.25 B lit.b) din OG nr.34/1997 și ale art.25 B lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, conform cărora:

"Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:

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”.

Potrivit prevederilor legale precizate se retine ca societatea contestatoare avea obligatia sa verifice modul de intocmire a facturilor primite de la furnizori.

Totodata, se retine ca, desi prin contestatie societatea sustine ca a solicitat societatilor furnizoare copii ale certificatelor de platitor de TVA acestea nu se regasesc anexate la dosarul cauzei cu toate ca in 9 cazuri TVA inscrisa in fiscale inregistrate in contabilitate pana la data de 28.08.1997 depaseste 2 milioane lei iar in 19 cazuri TVA inscrisa in facturile fiscale inregistrate pe perioada 29.08.1997 - 31.12.2000 depaseste 20 milioane lei. Lipsa acestora este motivata de contestatoare in sensul ca actul normativ nu face precizarea ca dovada se ataseaza facturii, motivatie ce nu se poate retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat textul de lege este clar si fara echivoc fiind aplicabil in toate cazurile.

Ca urmare, potrivit prevederilor art.19 din OG nr.3/1992, republicata coroborat cu art.19 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

"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; [...]

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la [art. 1](#)".

De asemenea, conform pct.10.5 lit.h) din HG nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată coroborate cu pct.10.6. lit.g) din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a **Ordonanței de urgență** a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

"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".*

iar potrivit HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora

*"Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înseriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar **bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.**"*

Contrar prevederilor legale de mai sus societatea contestatoare a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă într-un număr de 40 facturi fiscale ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ neavând completate toate elementele cerute de formular, așa cum s-a arătat și la capitolul Impozit pe profit din prezenta decizie.

De asemenea, se rețin și concluziile investigațiilor efectuate de organele de control conform adreselor transmise de RTC HOLDING SA, CN IMPRIMERIA și Camerei de Comerț și Industrie a României așa cum au fost menționate, la capitolul 1.a) privind impozitul pe profit.

Având în vedere cele prezentate mai sus se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

2.b) În ceea ce privește TVA colectată aferentă prestarilor de servicii executate pentru SC "C" SA, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra datei la care trebuia colectată TVA pentru veniturile realizate din executarea de lucrări agricole către **SC "C" SA**, în contrapartidă cu graț și motorină.

În fapt, s-a dispus în sarcina societății colectarea TVA aferentă veniturilor din lucrările agricole executate către SC "C" SA în luna august 1998, în contrapartidă cu graț și motorină.

Prin contestatie societatea argumenteaza ca nu trebuia sa colecteze TVA aferenta lucrarilor executate in luna august 1998 intrucat recunoasterea veniturilor ca baza de calcul pentru TVA se face la livrarea produselor agricole - grau si motorina - primite in contrapartida.

In drept, potrivit art.13 din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata:

"Baza de impozitare reprezinta contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adaugata.

Baza de impozitare este determinata de:

b) tarifele negociate pentru prestarile de servicii;"

Iar potrivit art.10 din OG nr.3/1992 republicata, privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare in luna august 1998:

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

Fata de prevederile legale de mai sus se retine ca societatea avea obligatia emiterii facturii fiscale la data executarii lucrarilor agricole respectiv in luna august 1998, a inregistrarii veniturilor ce reprezinta baza de calcul pentru TVA si a colectarii TVA aferenta .

In ceea ce priveste motivatia potrivit careia societatea a avut in vedere prevederile Deciziei nr.1/1993 asa cum s-a retinut si la cap.1.b) din prezenta decizie, actul normativ invocat a fost abrogat prin Decizia nr. 5 din 10 martie 1995 privind aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea unitară a prevederilor unor articole din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, in anul 1998 fiind in vigoare prevederile Deciziei nr.9/1997 privind aprobarea solutiilor referitoare la aplicarea prevederilor Ordonantei Guvernului nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile ulterioare, care prevad:

"1. Operatiunile efectuate de societatile comerciale si societatile agricole care executa prestari de servicii pentru prelucrarea produselor vegetale aparținând persoanelor fizice, cu plata în natura, intra în sfera de aplicare a T.V.A., astfel:

- produsele predate cultivatorilor scutiti de T.V.A. în temeiul art. 6 lit. A.e) din ordonanta, sub forma de zahar, ulei, tuica, vin, faina, malai etc., nu reprezinta transfer al dreptului de proprietate si nu se supun T.V.A.;

- produsele retinute de societatile prelucratoare pentru prestarile de servicii executate se supun taxei pe valoarea adugata

la livrarea acestora ca atare sau sub forma prelucrata, în condițiile prevazute de art. 10, 11 i 12 din ordonanta.

Produsele retinute potrivit prevederilor de mai sus si cele care au fost utilizate în scop personal sau care au fost puse la dispozitia altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit se supun prevederilor art.2 pct. 2.2 din ordonanta.”

Prevederile legale invocate de contestatoare nu se pot retine in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat se refera la produsele retinute de societatile prelucratoare a produselor vegetale apartinand persoanelor fizice si nu la societatile care presteaza servicii pentru astfel de societati prelucratoare.

In cazul in speta, contestatoarea a executat lucrari agricole in contrapartida cu grau si motorina pentru care avea obligatia sa emita factura fiscala si sa colecteze TVA pentru aceste lucrari la data executarii respectiv in luna august 1998, urmand ca pentru produsele intrate in gestiune cu facturile nr.035725/27.07.1998 si nr.0335705/30.07.1998, ca plata a lucrarilor executate, sa deduca TVA iar la vanzarea acestora sa colecteze TVA calculata in baza veniturilor realizate din vanzare.

De altfel, asa cum s-a mentionat si la pct.1.b) din decizie, societatea a declarat organelor de cercetare penala ca din cauza volumului mare de munca a omis sa transmita contabilului documentele rezultate in urma acestei relatii comerciale.

Ca urmare, legal s-a dispus colectarea TVA aferenta veniturilor realizate din executarea lucrarilor agricole in luna august 1998 astfel ca, si pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia ca neintemeiata.

Pe cale de consecinta, avand in vedere cele retinute la pct.2.a) si 2.b) se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA de plata.

De asemenea, pe cale consecinta, se va respinge contestatia ca neintemeiata si pentru majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata avand in vedere principiul de drept potrivit caruia accesoriul urmeaza principalul.

Avand in vedere cele retinute mai sus si in temeiul art.4 din OG nr.70/1994, art.4(6) lit.m) din OUG nr.217/1999, pentru modificarea si completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, pct.119 din

Regulamentul Legii nr.82/1991, ale art.25 B lit.b) din OG nr.3/1992 coroborate cu art.25 B lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, ale HG nr.831/1997, ale art.10 si art.13 din Ordonanta Guvernului nr.3/1992, republicata coroborate cu prevederile art.7 si 9 din O.U.G. nr.13/ 06.02.2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata prin Legea nr.506/2001 si coroborate cu art.204 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se:

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de **S.C. "S" SRL** ca neintemeiata pentru :

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

Prezenta decizie poate fi atacata, la Curtea de Apel, in termen de 30 de zile de la comunicare.

Bun de tipar

ANEXA LA DECIZIA NR.49/28.02.2005

IMPOZIT PE PROFIT

-deductibilitatea fiscala a cheltuielilor inregistrate in contabilitate fara a avea la baza documente justificative

- impozitarea veniturilor realizate in contrapartida cu produse in natura

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

- dreptul de deducere a TVA inscrisa in facturi fiscale ce nu corespund prevedrilor legale (sau ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ)

-exigibilitatea TVA pentru prestari servicii decontate in contrapartida cu produse in natura