

DECIZIE nr. 128 / 60 / 29.03.2006

I. Obiectul contestatiei il constituie obligatiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. 227/104/2 din data de 18.01.2006 care constau in impozit pe profit si TVA cu accesoriile aferente .

Contestatorul sustine ca in legislatia fiscala nu este prevazuta foaia de parcurs ca document justificativ de cheltuieli cu combustibili.

OMFP nr. 306/2002 precizeaza ca documentele justificative sunt cele prevazute de HG nr.831/1997 si de OMFP nr. 425/1998, ordin care la data controlului este abrogat prin OMFP nr. 1850/2004, in care nu a fost prevazuta foaia de parcurs ca document justificativ iar pentru bunurile nestocabile documentul justificativ pentru inregistrarea cheltuielilor este documentul de aprovizionare ; documentul justificativ de scadere din gestiune prevazut de OMFP nr. 1850/2004 este bonul de consum

Pentru stabilirea cheltuielilor deductibile la stabilirea profitului impozabil, respectiv pentru deductibilitatea TVA, temeiul legal este Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si nu legislatia emisa de alte ministere care nu poate stabili reguli de deductibilitate pentru cheltuieli si care nu are nici o legatura cu reglementarile contabile si fiscale.

De asemenea, contribuabilul solicita suspendarea executarii actului atacat pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei.

II. In Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de 16.01.2006, organul de control a constatat ca SC X SRL in anul 2004 a efectuat lucrari de reparatii drumuri comunale in baza contractelor incheiate cu primariile din judet.

Pentru mijloacele de transport aflate in patrimoniul societatii in anul 2004 contribuabilul nu poate justifica prin documente legal intocmite, consumurile de carburanti inregistrate in contabilitate in contul 6022 "Cheltuieli cu combustibilul" pentru care a dedus TVA.

In perioada verificata contribuabilul nu a condus contabilitatea de gestiune, conform prevederilor art. 1, alin.(1) din Legea nr. 82/1991 republicata si OMF nr. 1826/2003, astfel ca nu se poate determina costurile efective ale societatii pentru fiecare contract in parte.

La solicitarea organului de control de a individualiza pe fiecare primarie in parte cheltuielile aferente lucrarilor efectuate constand in consumul de materiale (balast, sort, combustibil), manopera, alte cheltuieli, contribuabilul a refuzat sa furnizeze aceste informatii, drept pentru care s-a procedat la estimarea consumurilor de materiale utilizate, in functie de numarul de transporturi efectuate.

Situatiile de lucrari aferente facturilor emise catre beneficiari (primarii) nu contin elemente referitoare la cantitatile de materiale , manopera si prin urmare nu se poate identifica in mod real cantitatile de materiale utilizate si cele efectiv receptionate, respectiv facturate.

De retinut este ca emiterea facturilor s-a efectuat dupa recetia lucrarilor, ceea ce presupune ca la data semnarii procesului verbal de receptie lucrarile au fost finalizate si in consecinta consumurile ulterioare de materiale de reparatii si combustibil nu se mai este justificat. Fara a exista procese verbale de receptie intermediare, prestatorul a continuat sa transporte materiale de reparatii si dupa receptia finala, aspect constatat de organul de control din verificarea avizelor de expeditie a pietrisului de la diversi furnizori, consumuri care nu sunt aferente veniturilor cuprinse in facturile emise in numele primariilor si prin urmare sunt considerate cheltuieli nedeductibile.

Situatia analitica a consumurilor de materiale pentru reparatii (pietris,

balast, criblura) rezulta din procesul verbal nr.227 incheiat la data de 16.01.2006 in baza caruia a fost intocmit si Raportul de inspectie fiscala, respectiv a deciziei de impunere pentru obligatiile fiscale suplimentare.

Perioada verificată privind impozitul pe profit si TVA este 01.01.2004 - 31.12.2004.

III.Având în vedere constatarile organului de control, susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificata, in baza referatului nr. 15.512/29.03.2006 Biroul soluționarea contestațiilor reține ca s-a efectuat verificarea tematica privind realitatea cheltuielilor efectuate pentru lucrarile executate la ordonatorii de credite ai bugetului local dispusa prin Adresa nr. 11879/01.11.2005 emisa de catre Institutia Prefectului.

1.Referitor la anulara sumelor inscrise in Decizia de impunere nr. 227/104/2/18.01.2006 contestatorul sustine ca pentru stabilirea cheltuielilor deductibile la stabilirea profitului impozabil, respectiv pentru deductibilitatea TVA, temeiul legal este Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si nu legislatia emisa de alte ministere care nu poate stabili reguli de deductibilitate pentru cheltuieli si care nu are nici o legatura cu reglementarile contabile si fiscale.

In consecinta, obligatiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. 227/104/2 din data de 18.01.2006 care constau in impozit pe profit si TVA cu accesoriile aferente nu sunt legal stabilite.

Organul de control a constatat ca SC X SRL in anul 2004 a efectuat lucrari de reparatii drumuri comunale in baza contractelor incheiate cu primariile din judet.

Referitor la sustinerea petentului ca in legislatia fiscala nu este prevazuta foaia de parcurs ca document justificativ de cheltuieli cu combustibilii, organul investit cu solutionarea contestatiei retine ca reala afirmatia, dar coroborat cu art. 6 (1) din Legea nr.82/1991 republicata care prevede ca :“ *Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ*” , rezulta ca din bonurile de consum intocmite nu rezulta realitatea consumurilor deoarece in situatiile de lucrari nu este evidentiat distinct consumul de carburanti, iar in aceasta situatie corelarea consumurilor se face cu foaia de parcurs.

Pentru mijloacele de transport aflate in patrimoniul societatii in anul 2004 contribuabilul nu poate justifica prin documente legal intocmite, consumurile de carburanti inregistrate in contabilitate in contul 6022 “Cheltuieli cu combustibilul” pentru care a dedus TVA.

In vederea stabilirii cheltuielilor cu combustibilul aferente veniturilor facturate organul de control a procedat la compararea cantitatilor de motorina achizitionate si cele aferente numarului de kilometri facturati de societate.

Deoarece contribuabilul nu a pus la dispozitia controlului documentatia tehnica a mijloacelor de transport marfa si a utilajelor din care sa rezulte consumul acestora, organul de control a procedat la estimarea consumurilor specifice in baza prevederilor art. 66(1) din OG nr. 92/2003 republicata, care prevede ca : “ *Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale*”.

Pentru mijloacele de transport marfa s-a luat in calcul un consum mediu de 40 litri motorina la 100 km parcursi iar prin inmultirea cu numarul de kilometri facturati a fost calculata cantitatea de combustibil utilizata lunar.

Din compararea cantitatilor de motorina astfel stabilite, in anexa nr. 110 a

actului de control rezulta cuantumul cheltuielilor nedeductibile si a TVA dedusa de contribuabil.

De asemenea, societatea a mai achizitionat in anul 2004 o cantitate de 10.942 litri benzina pentru care nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca benzina achizitionata a fost destinata realizarii de operatiuni taxabile si ca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor impozabile.

Valoarea totala a cheltuielilor cu combustibilul nedeductibile fiscal este de ... lei, iar a TVA dedusa aferenta acestor cantitati este de ... lei.

In perioada verificata contribuabilul nu a condus contabilitatea de gestiune, conform prevederilor art. 1, alin.(1) din Legea nr. 82/1991 republicata si OMF nr. 1826/2003, astfel ca nu se poate determina costurile efective efectuate de societate pentru fiecare contract in parte.

La solicitarea organului de control de a individualiza pe fiecare primarie in parte cheltuielile aferente lucrarilor efectuate constand in consumul de materiale (balast, sort, combustibil), manopera, alte cheltuieli, contribuabilul a refuzat sa furnizeze aceste informatii, drept pentru care s-a procedat la estimarea consumurilor de materiale utilizate, in functie de numarul de transporturi efectuate.

De retinut este ca emiterea facturii s-a efectuat dupa receptia lucrarilor, ceea ce presupune ca la data semnarii procesului verbal de receptie lucrarile au fost finalizate si in consecinta consumurile ulterioare de materiale pentru reparatii si combustibil nu mai este justificat. Fara a exista procese verbale de receptie intermediare, prestatorul continua sa transporte materiale de reparatii si dupa receptia finala, aspect constatat de organul de control din verificarea avizelor de expeditie a pietrisului de la diversi furnizori, consumuri care nu sunt aferente veniturilor cuprinse in facturile emise in numele primariilor si prin urmare sunt considerate cheltuieli nedeductibile.

Situatia analitica a consumurilor de materiale pentru reparatii (pietris, balast, criblura) rezulta din procesul verbal nr. 227 incheiat la data de 16.01.2006 in baza caruia a fost intocmit si Raportul de inspectie fiscala, respectiv a deciziei de impunere pentru obligatiile fiscale suplimentare.

Astfel, cheltuielile nedeductibile fiscal cu piatra de diverse sorturi si a combustibilului sunt in suma de ...lei (RON) influenta fiscala constand in impozit pe profit suplimentar in suma de ... RON , TVA nedeductibila in suma de ... RON si accesoriile aferente in suma totala de RON.

Speta supusa solutionarii este daca materialele si combustibilul consumate de catre

SC X SRL ulterior receptiei finale a lucrarilor de pietruire drumuri sunt cheltuieli deductibile fiscal, respectiv TVA aferenta achizitiilor acestora este deductibila.

Ca prim aspect retinem ca documentul financiar-contabil utilizat pentru consumul valorilor materiale reglementat de legislatia in materie (OMFP nr. 1850/2004) este bonul de consum, dar in speta nu documentele folosite la scaderea din gestiune a bunurilor stau la baza considerarii ca nedeductibile a cheltuielilor, ci consumul de materiale specifice reparatiilor si combustibilul consumat dupa receptionarea lucrarilor.

Sustinerea petentului ca procesele verbale de receptie finala s-au incheiat la o data ulterioara terminarii lucrarilor nu are relevanta deoarece din continutul acestora nu rezulta data intocmirii acestora.

Potrivit prevederilor Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata persoanele juridice prevazute la art. 1 alin. (1) din lege au obligatia sa organizeze si sa conduca contabilitatea proprie, inclusiv contabilitatea de gestiune adaptata la specificul activitatii.

Punctul 1 din Precizarile privind unele masuri referitoare la organizarea si conducerea contabilitatii de gestiune aprobate prin OMF nr. 1826/2003 prevede ca :

“In functie de specificul activitatii desfasurate, contabilitatea de gestiune va asigura,

in principal, inregistrarea operatiilor privind colectarea si repartizarea cheltuielilor pe destinatii, respectiv pe activitati, sectii, faze de fabricatie, centre de costuri, centre de profit, dupa caz, precum si calculul costului de achizitie, de productie, de prelucrare al bunurilor intrate, obtinute, lucrarilor executate, serviciilor prestate, productiei in curs de executie, imobilizarilor an curs etc., din unitatile de productie, comerciale, prestatoare de servicii, financiare si alte domenii de activitate.

.....
Contabilitatea de gestiune se organizeaza de administratorul persoanei juridice fie utilizand conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiara, fie cu ajutorul evidentei tehnico-operative proprii”.

Din constatările organului de control rezulta ca SC X SRL nu are organizata contabilitatea de gestiune, astfel ca pentru lucrarile de reparatii drumuri nu se poate delimita cu claritate consumul de materiale, carburanti si manopera in conditiile in care nici din situatiile de lucrari nu rezulta aceste consumuri.

De retinut este ca emiterea facturilor s-a efectuat dupa recetia lucrarilor, ceea ce presupune ca la data semnarii procesului verbal de receptie lucrarile au fost finalizate si in consecinta consumurile ulterioare de materiale de reparatii si combustibil nu mai este justificat. Fara a exista procese verbale de receptie intermediare, prestatorul continua sa transporte materiale de reparatii si dupa receptia finala, aspect constatat de organul de control din verificarea avizelor de expeditie a pietrisului de la diversi furnizori, consumuri care nu sunt aferente veniturilor cuprinse in facturile emise in numele primariilor si prin urmare sunt considerate cheltuieli nedeductibile.

Situatia analitica a consumurilor de materiale pentru reparatii (pietris, balast, criblura) rezulta din procesul verbal nr.227 incheiat la data de 16.01.2006 in baza caruia a fost intocmit si Raportul de inspectie fiscala, respectiv a deciziei de impunere pentru obligatiile fiscale suplimentare.

Astfel, cheltuielile nedeductibile fiscal cu piatra de diverse sorturi si a combustibilului sunt in suma de ... lei (RON) influenta fiscala constand in impozit pe profit suplimentar in suma de ... RON , TVA nedeductibila in suma de ... RON si accesoriile aferente.

a) Referitor la impozitul pe profit suplimentar, se retine ca a fost stabilit ca urmare a cheltuielilor nedeductibile constand in materiale reparatii drumuri si combustibil pentru care contribuabilul nu poate justifica utilizarea acestora.

Deductibilitatea cheltuielilor la stabilirea impozitului pe profit este reglementata de art. 21 alineatele (1) si (4) din Legea nr. 571/2003 modificata si completata, astfel :

“ (1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate an scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

.....
f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;”

Asa cum am aratat, consumurile de materiale specifice reparatiilor de drumuri si combustibilul consumate ulterior semnarii situatiilor de lucrari si facturarii acestora nu se regasesc in veniturile respective si ca urmare sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

b) In ceea ce priveste dreptul la deducere in cazul taxei pe valoarea adaugata, la

art.145 (3) din Legea nr. 571/ 2003 cu modificarile si completarile ulterioare, legiuitorul precizeaza ca :

“(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila anregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ai fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ai fie prestate de o alta persoana impozabila;”

Finalizarea lucrarilor de reparatii drumuri a avut loc anterior consumurilor de materiale si carburanti constatate de catre organul de control ca nejustificate, nu au fost cuprinse in situatiile de lucrari si in concluzie nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile si implicit nu dau dreptul de deducere a TVA.

c) Accesoriile totale stabilite de catre organul de control aferente obligatiilor de plata suplimentare sunt reglementate de art. 115, 116 si 121 din OG nr.92/2003 republicata, care prevede ca :

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

.....
(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

.....
(1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de antai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.”

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca organul de control a procedat legal la majorarea bazei impozabile reprezentand cheltuielile nedeductibile avand ca si consecinta stabilirea impozitului pe profit suplimentar, TVA nedeductibila si accesoriile aferente, motiv pentru care urmeaza respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru acest capat de cerere.

2.Cu privire la solicitarea suspendarii executarii actului atacat pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei, se retine ca in temeiul art. 185 din OG nr. 92/2003 republicata, nu exista motive de acordare a suspendarii executarii actului administrativ atacat asa cum sunt ele prevazute de pct. 11.3 din OMF nr. 519/2005 : *“Motivele de acordare a suspendarii executarii actului administrativ fiscal contestat pot fi: existenta unei andoieri puternice asupra legalitatii actului atacat, iminenta producerii unei vatamari ireparabile a drepturilor contestatorului, bonitatea contribuabilului, comportamentul fiscal al acestuia etc”.*

Avand in vedere cele prezentate se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul Legii nr. 82/1991 republicata, Legii nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, OMF nr. 519/2005, coroborat cu art. 186 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate impotriva obligatiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr. 227/104/2 din data de 18.01.2006 care constau in impozit pe profit , TVA si accesoriile aferente.

2. Respingerea ca neintemeiata a solicitarii suspendarii executarii actului atacat pana la solutionarea pe cale administrativa a contestatiei.

Prezenta decizie se comunica :

- SC X SRL
- SAF
- AFPM

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunal.