

### DECIZIA NR. 30

Direcția Generală a Finanțelor Publice Brașov, Biroul de Soluționare a Contestațiilor a fost sesizată de către Garda Financiară Brașov, privind reluarea procedurii de soluționare a contestației depusa de SC X.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor stabilite de comisarii Garzii Financiare Brașov în Procesul verbal privind suma totală reprezentând impozit pe profit, majorari de întârziere aferente impozitului pe profit, TVA și majorari de întârziere aferente TVA.

Prin Decizia emisă de D.G.F.P.Brașov s-a dispus suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, întrucât actul de control și anexele au fost înaintate la Parchetul de pe lângă Judecătoria Brașov.

Prin adresa, înregistrată la D.G.F.P.Brașov, Garda Financiară Brașov a solicitat reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de SC X.

Organul de control anexează la dosarul cauzei Sentința penală emisă de Judecătoria Brașov și Decizia penală, rămasă definitivă, emisă de Curtea de Apel Brașov prin care s-a soluționat cauza penală care a determinat suspendarea soluționării pe fond a contestației petentei, înregistrată la D.G.F.P.Brașov.

Constatand că în speta sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art.1, art.4, art.5 (2) art. 10 alin.(2) din O.U.G. nr.13/2001 aprobată prin Legea nr.506/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, în vigoare la data depunerii contestației în coroborare cu art.204 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Brașov, Biroul de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea contestației formulate de SC X.

I. SC X contestă măsurile stabilite de comisarii Garzii Financiare Brașov în Procesul verbal, motivând astfel:

Cu facturile fiscale s-au achiziționat materiale de la SC R din demolarea unei cabane aflată într-o stare de degradare totală astfel ca materialele au fost înregistrate în mod corect în contul 300 "Materii prime și materiale".

Petenta susține că materialele au fost consumate în cursul anului 2000 în cadrul procesului de producție, înregistrate în evidența contabilă prin note contabile legal întocmite astfel ca invocarea de către organul de control a Legii nr.15/1994 modificată cu O.G. nr.54/1997 și H.G. nr.909/1997 referitoare la amortizarea mijloacelor fixe nu are obiect fiind fortată și nereală, materialele achiziționate neconstituind economic și juridic un mijloc fix în înțelesul legii. Totodată, petenta susține că impozitul pe profit calculat suplimentar de organul de control nu are baza de calcul, organul de control fiind în eroare.

Referitor la suma încasată prin cont bancar cu explicație avans marfa petenta susține că această sumă este înregistrată în evidențele contabile prin jurnalele de casa și banca potrivit prevederilor Legii contabilității nr.82/1991.

Petenta susține că nu datorează TVA aferentă avansurilor încasate întrucât aceasta nu a fost evidențiată într-un document fiscal prevăzut de OUG nr.831/1997, OMF 2055/1998 și art.19 lit.c din OUG nr.17/2001.

Fata de cele prezentate petenta solicită admiterea contestației și anularea procesului verbal nr.1188/19.02.2002 întocmit de Garda Financiară Brașov.

II. Din procesul verbal întocmit de comisarii Garzii Financiare Brasov rezulta ca petenta in anul 2000 a achizitionat cu facturile fiscale de la SC R, Cabana cu intreg activul si terenul aferent.

Petena a inregistrat in mod eronat facturile fiscale in cauza prin contul 300 "Materii prime in corespondenta cu contul 401 "Furnizori", dupa care prin nota contabila este inregistrata pe cheltuieli motivand ca a demolat cabana achizitionata.

Organul de control a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand amortizarea mijlocului fix "Cabana" potrivit prevederilor Legii nr.15/1994 modificata prin O.G. nr.54/1997 si H.G. nr.909/1997 modificata si completata cu H.G. nr.568/2000, a recalculat profitului impozabil pe anul 2000 si a stabilit de plata suplimentar impozit pe profit precum si majorari de intarziere aferente.

Organul de control a stabilit TVA de plata prin colectarea TVA asupra sumei incasate prin banca de la SC R cu titlu de avans marfa pentru care petenta nu a colectat TVA potrivit prevederilor art.12 din O.U.G. nr.17/2000 privind TVA si pct.7.9 din H.G. nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.U.G. nr.17/2000 privind TVA.

Aferent TVA colectata suplimentar organul fiscal a calculat majorari de intarziere.

III. Luând în considerare constatările organului de control, susținerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificării se rețin următoarele:

Referitor la impozitul pe profit si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, precizam:

**Cauza supusa solutionarii D.G.F.P.Brasov, prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, este de a stabili daca petenta datoreaza bugetului de stat impozit pe profit stabilita suplimentar prin considerarea ca nedeductibila fiscal a cheltuielilor pentru care petenta nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ce reprezinta aceasta cheltuiala.**

In fapt, urmare a verificarii efectuate comisarii Garzii Financiare Brasov au constatat ca SC X a achizitionat in anul 2000 cu facturile fiscale de la SC R, cabana cu intreg activul si terenul aferent pe care le-a inregistrat in mod incorect in contul 300 "Materii prime" in corespondenta cu contul 401 "Furnizori".

Prin nota contabila petenta inregistreaza pe cheltuieli deductibile fiscal contavaloarea cabanei sustinand ca aceasta a fost demolata.

Organul de control a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile reprezentand amortizarea mijlocului fix "Cabana" potrivit prevederilor Legii nr.15/1994 modificata prin O.G. nr.54/1997 si H.G. nr.909/1997 modificata si completata cu H.G. nr.568/2000, a recalculat profitului impozabil pe anul 2000 si a stabilit de plata suplimentar impozit pe profit precum si majorari de intarziere aferente.

In contestatia formulata petenta sustine ca a achizitionat materiale de la SC R din demolarea unei cabane aflata intr-o stare de degradare totala, materialele au fost inregistrate in mod corect in contul 300 "Materii prime si materiale".

Petenta sustine ca materialele au fost consumate in cursul anului 2000 in cadrul procesului de productie, inregistrate in evidenta contabila prin note contabile legal intocmite astfel ca invocarea de catre organul de control a Legii nr.15/1994 modificata cu O.G. nr.54/1997 si H.G. nr.909/1997 referitoare la amortizarea mijloacelor fixe nu are obiect fiind fortata si nereala. Totodata, aceasta considera ca suma reprezentand impozit pe profit calculat suplimentar de organul de control nu are baza de calcul, organul de control fiind in eroare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca petenta cu facturile fiscale a achizitionat de la SC R cabana cu intreg activul si terenul aferent.

Prin Sentinta penala emisa de Judecatoria Brasov se precizeaza ca SC X in cursul anului 2000 a achizitionat cu facturile fiscale de la SC R, cabana cu intreg activul si terenul aferent care au fost inregistrate in mod eronat in contul 300 "Materii prime" in corespondenta cu contul 401 "Furnizori".

In mod corect, cabana si terenul achizitionate cu facturile mai sus amintite trebuiau considerate ca mijloace fixe iar potrivit Regulamentului nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991 acestea se inregistreaza in contabilitate in contul 211 "Terenuri" si contul 2121 "Cladiri". Inregistrarea in contul 300 "Materii prime si materiale" a facturilor fiscale reprezentand achizitionare teren si cabana a fost eronata.

Mai mult, prin Nota contabila petenta inregistreaza pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea cabanei sustinand ca aceasta a fost demolata iar materialele respective au fost folosite in procesul de productie fara a avea la baza un document justificativ ( autorizatie de demolare a cabanei) din care sa rezulte cele sustinute de catre aceasta.

Prin inregistrarea in contabilitate a unei operatiuni fara a avea la baza documente justificative s-au incalcat prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991 care precizeaza:

"(2) Orice operatiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(3) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat ori le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

Pentru cazul in speta sunt aplicabile prevederile prevederile pct.5, alin.(6) lit.m) din OUG.nr.217/1999 pentru aprobarea și modificarea O.G.nr.70/1994 privind impozitul pe profit, care precizează:

"Sunt considerate cheltuieli nedeductibile fiscal:  
-cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;"

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate se constata ca petenta a înregistrat în evidența contabilă prin nota contabila cheltuieli deductibile fiscal fara a avea la baza un document justificativ.

De asemenea, prin sentinta penala Judecatoria Brasov, referitor la acest capat de cerere precizeaza ca aceasta suma nu poate fi inregistrata drept cheltuiala dedectibila, in lipsa unor documente justificative.

Astfel, prin considerarea ca nedeductibila fiscal a sumei reprezentand contravaloare cabana, organul de inspectie fiscală in mod legal a recalculat profitul impozabila aferent anului 2000 si a stabilit suplimentar impozit pe profit potrivit prevederilor pct.5 alin.(1) din OUG.nr.217/1999 pentru aprobarea și modificarea O.G.nr.70/1994 privind impozitul pe profit, care precizează:

"(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor

*imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile."*

Sustinerile petentei referitoare la faptul că a achiziționat materiale de la SC R din demolarea unei cabane aflate într-o stare de degradare totală, nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației întrucât petenta nu a prezentat documente justificative în acest sens în timpul controlului, la dosarul contestației sau la instanța de judecată.

Mai mult, după cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei petenta cu cele două facturi a achiziționat de la SC R, cabana și terenul aferent care reprezintă mijloace fixe și care sunt supuse amortizării potrivit Legii nr.15/1994. În situația în care cabana ar fi fost demolată petenta trebuia să prezinte autorizația de desființare a acesteia, potrivit art.9 din Legea nr.50/1991, republicată, privind autorizarea executării construcțiilor și unele măsuri pentru realizarea locuințelor, care precizează:

*"Desființarea construcțiilor și amenajărilor prevăzute la art. 3 se face pe baza autorizației de desființare obținută, în prealabil, eliberată de primari, de primarul general al municipiului București sau de către delegațiile permanente ale consiliilor județene, după caz."*

Totodată, pentru cazul în speta sunt aplicabile prevederile pct.21 din O.G.nr.54/1997 pentru modificarea și completarea Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, care precizează:

21. *Articolul 17 alineatul 1 va avea următorul cuprins:*

*"În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii de intrare a mijloacelor fixe scoase din funcțiune, agenții economici asigură acoperirea valorii neamortizate din sumele rezultate în urma valorificării acestora. Diferența rămasă neacoperită se include în cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maximum 5 ani, sau diminuează capitalurile proprii, cu respectarea dispozițiilor legale."*

Fata de prevederile legale mai sus enunțate contestația avea obligația de a evidenția diferența de valoare rămasă neamortizată, neacoperită în urma valorificării materialelor rezultate din demolarea cabanei, diferența care ar fi trebuit inclusă pe cheltuieli excepționale, nedeductibile fiscal, pe o perioadă de maxim 5 ani.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate și faptul că petenta nu prezintă documente justificative din care să rezulte că reprezintă cheltuielile înregistrate în evidențele contabile ca cheltuielile deductibile fiscal urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată contestația petentei pentru suma reprezentând impozitul pe profit stabilit suplimentar, pe anul 2000.

Referitor la majorările de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2000 precizăm că acestea au fost stabilite potrivit prevederilor art.19 din O.G. nr.70/1994 completată și modificată prin O.U.G. nr.217/1999 coroborate cu prevederile art.13 din O.G. nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare cu modificările și completările ulterioare, conform caruia *"Orice obligație bugetară neachitată la scadență generează plata unor majorări de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, până la data realizării sumei datorate, inclusiv, potrivit prevederilor art. 2."*

Ca urmare, majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pe anul 2000 sunt datorate, astfel se va respinge contestatia pentru acest capat de cerere avand in vedere si principiul de drept conform caruia "accesoriul urmeaza principalul" .

2.Referitor la TVA de plată stabilită suplimentar si majorarile de intarziere aferente, precizăm:

**Cauza supusă soluționării D.G.F.P.Brașov, este de a stabili dacă petenta avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata aferente sumei cu titlu de avans marfa, incasata prin banca in prioada 31.07.2000-21.12.2001 de la SC R.**

In fapt in perioada 31.07.2000-21.12.2001 SC X a incasat prin banca, de la SC R suma cu titlu de avans marfa fara a colecta TVA aferenta avansurilor incasate.

Totodata, organul de control a constatat ca administratorul societatii a retras suma in transe zilnice, in numerar fara a fi inregistrata in registrul de casa sau a prezenta un document justificativ in acest sens.

Prin Sentinta penala Judecatoria Brașov il obliga pe administratorul societatii sa plateasca suma retrasa in numerar din casa, catre SC X.

Prin Decizia penala, Curtea de Apel Brasov mentine Sentinta penala emisa de Judecatoria Brasov.

Prin procesul verbal comisarii Garzii Financiare Brasov au colectat TVA aferenta sumei incasate prin banca cu explicatia "avans marfa" pentru care petenta nu a emis factura sau un alt document legal si a recalculat TVA de plata pe perioada iulie 2000-decembrie 2001 rezultand astfel TVA de plata suplimentar.

In contestatia formulata petenta sustine ca nu datoreaza TVA aferenta avansurilor incasate intrucat aceasta nu a fost evidentiata intr-un document fiscal prevazut de OUG nr.831/1997, OMF 2055/1998 si art.19 lit.c din OUG nr.17/2001.

In drept, art.12 din O.U.G. nr.17/2000 privind TVA precizeaza:

*"Exigibilitatea ia nastere, de regula, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietatii bunurilor imobile sau prestării serviciilor.*

*Prin derogare de la prevederile aliniatului precedent, exigibilitatea poate fi anticipata sau ulterioara faptului generator, in conditiile stabilite prin normele de aplicare a prezentei ordonante de urgenta"*

Totodata, pct.7.9 lit.c) din H.G. nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr.17/2000 privind TVA, prevede:

"7.9. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator, atunci când:

*c) se încasează avansuri, cu excepția avansurilor acordate pentru:*

- 1. plata importurilor și a datoriei vamale stabilite potrivit legii;*
- 2. realizarea producției destinate exportului;*
- 3. efectuarea de plăți în contul clientului;*
- 4. livrări de bunuri și prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată."*

De asemenea, pentru cazul in speta sunt aplicabile prevederile pct.11.7 si 11.8 din H.G. nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a O.U.G. nr.17/2000 privind TVA care precizeaza:

"11.7. Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile sunt obligați să consemneze livrările de bunuri și prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997.

11.8. Pentru avansuri furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii sunt obligați să emită facturi fiscale în termen de 3 zile de la data încasării sumelor. Se exceptează contribuabilii care realizează operațiunile prevăzute la pct. 7.9 lit. c) 1 - 4 și la pct. 7.11, precum și la art. 12 alin. 3 din ordonanța de urgență."

Prin urmare, societatea contestatoare avea obligația de a evidenția taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă avansurilor primite de la SC R și de a emite facturi fiscale în termen de 3 zile de la data încasării sumelor cu titlu de avans marfa.

Având în vedere prevederile legale în vigoare, mențiunile instanței de judecată din Sentința penală și Decizia penală referitoare la suma nejustificată și neevidențiată în documentele prevăzute de Legea contabilității nr.82/1991, faptul că petenta nu a colectat, declarat și plătit bugetului de stat taxa pe valoare adăugată aferentă acestei sume, nu a emis facturi fiscale în termen de 3 zile pentru avansurile încasate, urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru TVA de plată stabilită suplimentar rezultată ca urmare a recalculării de către organul fiscal a TVA de plată pe perioada iulie 2000- decembrie 2001.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației afirmativă petentei potrivit căreia nu datorează TVA aferentă avansurilor încasate pe motiv că aceasta nu a fost evidențiată într-un document fiscal prevăzut de OUG nr.831/1997, OMF 2055/1998 și art.19 lit.c din OUG nr.17/2001 întrucât petenta avea obligația de a întocmi facturi fiscale pentru sumele reprezentând avans marfa în termen de 3 zile de la încasarea acestora potrivit prevederilor legale mai sus menționate iar administratorul societății nu a prezentat documente justificative din care să rezulte în ce mod a fost cheltuită suma ridicată în numerar din caseria societății și neînregistrată în evidențele contabile, după cum se menționează și în Decizia penală emisă Curtea de Apel Brașov și Sentința penală emisă de Judecătoria Brașov.

În ceea ce privește suma reprezentând majorări de întârziere aferente TVA de plată, calculate prin procesul verbal, precizăm că acestea au fost stabilite potrivit prevederilor art.31 din O.U.G. nr.17/2000 privind TVA coroborat cu prevederile art.13 din O.G. nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțat.

Ca urmare, suma stabilită cu titlu de majorări de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar și potrivit principiul de drept conform căruia "accesoriul urmează principalul", se va respinge contestația și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, OUG nr.217/1999 pentru aprobarea și modificarea O.G.nr.70/1994 privind impozitul pe profit, OUG nr.17/2000 privind TVA și Normele de aplicare, O.G nr.11/1996 privind executarea creanțelor bugetare coroborat cu art.9 din O.U.G. nr.13/2001 aprobată prin Legea nr.506/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanțelor Publice, se

#### **DECIDE :**

Respingerea contestației formulate de SC X

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Brașov în termenul prevăzut de Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.