

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad urmare adresei Garzii Financiare Arad prin care s-au comunicat urmatoarele: "(...) va transmitem rezolutia Parchetului de pe lânga Inalta Curte de Casatie si Justitie, în vederea reluarii procedurii administrative în cauza dosar societatea x" si s-a restituit dosarul cauzei în vederea reluarii procedurii administrative în cauza dosarului "X", având în vedere dispozitiile art.5 alin.(1) si art.10 alin. (2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor împotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata si modificata prin Legea nr.506/2001 si prin Hotararea Guvernului nr. 1296/20.12.2001 privind actualizarea cuantumului sumelor prevazute la art. 5 alin. 1 si 2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor împotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, a procedat la analizarea dosarului contestatiei societatii "x".

Societatea petenta contesta masurile stabilite de organul de control din cadrul Garzii Financiare Arad prin procesul-verbal de control înregistrat la Garda Financiara Arad privind virarea la bugetul de stat a sumei totale reprezentand:

- impozit pe profit stabilit suplimentar;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar.

Contestatia a fost depusa în termenul prevazut de art. 4(1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor împotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finantelor Publice.

Contestatia a fost semnata de reprezentantul legal al societatii petente, semnatura fiind confirmata cu stampila societatii, asa dupa cum prevede art. 3 alin. (2) din OUG nr. 13/2001, aprobata si modificata prin Legea nr. 506/2001.

Fiind îndeplinita procedura de forma, s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei:

**I.** Societatea petenta formuleaza contestatie împotriva procesului-verbal încheiat de catre organe de control din cadrul Garzii Financiare Arad, solicitând anularea obligatiilor de plata catre bugetul de stat cu titlu de impozit pe profit si majorarile de întarziere aferente si taxa pe valoarea adaugata, invocând în sustinerea contestatiei urmatoarele motive:

- referitor la faptul ca documentele de livrare a marfii sunt avizele de însotire, contestatoarea sustine ca organul de control a procurat avizele de însotire a marfii în original de la S.C. "y" S.R.L. si nu de la S.C. "x" S.R.L. care nu le-a detinut niciodata si pentru care organul de control nu poate face dovada ca le-ar fi ridicat de la S.C. "x" S.R.L.. Aceste documente au fost emise de catre SC "y" S.R.L. si au însotit transportul pâna la Arad, însa datorita faptului ca petenta nu a fost de acord cu pretul initial, avizele au fost întocmite cu mentiunea " Custodie", iar dupa negocierea unui alt pret facturile au fost completate în numele S.C. "w" S.R.L. pentru motivul ca aceasta societate poate asigura plata la 30 zile si pretul negociat;

- societatea contestatoare sustine ca, organul de control ignora actele emise de S.C. "w" S.R.L., considerând-o în mod eronat firma fantoma a contestatoarei, desi legea contabilitatii nu prevede posibilitatea ignorarii unor acte înregistrate în contabilitate;

- contestatoarea considera ca, în conformitate cu prevederile Hotararii Guvernului nr. 831/1997 si Legii nr. 82/1991, cheltuielile înregistrate în contabilitate sunt deductibile deoarece au fost înregistrate pe baza unor documente justificative;

- S.C. "x" S.R.L. considera ca organul de control, în loc sa constate, sa dovedeasca si sa justifice legal opiniile sale, face doar diferite procese de intentie la adresa contestatoarei

ceea ce încalca grav prezumția de nevinovatie prevăzută în Constituția României și întreaga legislație;

- având în vedere că impozitul pe profit se calculează pe total activitate firmă în baza unui bilanț contabil, diferențele de pret care au generat pierderi nu se trec automat la profit și se contabilizează împreună cu celelalte venituri și cheltuieli. De altfel, prin controlul de fond dispus de către Garda Financiară se va constata clar dacă aceste pierderi au împiedicat asupra plății impozitului pe profit și taxa pe valoarea adăugată;

- față de aceste considerente, S.C. "x" S.R.L. solicită anularea procesului verbal încheiat de organele de control ale Garzii Financiare Arad prin care s-au stabilit în sarcina contestatoarei obligații fiscale.

**II.** Prin procesul-verbal de control înregistrat la Garda Financiară Arad, organele de control din cadrul Garzii Financiare Arad, au constatat următoarele:

- la data de 12.03.2001 și 14.03.2001, cu două Avize de însoțire, scrisoarea de trasură pentru vagoane, Notele de greutate și Declarațiile de conformitate, S.C. "y" SRL a livrat către S.C. "X" S.R.L. cantitatea de motorină, pe documentele de livrare nefiind înscrise preturile și nici alte date cu privire la destinația produsului ci doar mențiunea "Custodie conform contract/pv.";

- administratorul S.C. "X" S.R.L., chiar dacă marfa se afla în custodie, a procedat la substituirea avizelor de însoțire a marfii cu alte documente, respectiv facturile eliberate de S.C. "w" S.R.L. ;

- în necunoscința de faptul că, organele de control ale Garzii Financiare se aflau în posesia documentelor originale de livrare a marfurilor, la solicitarea acestora privind proveniența motorinei, agentul economic a pus la dispoziție facturile eliberate de S.C. "w" S.R.L. însoțite de Notele de greutate, Scrisoarea de trasură pentru grupuri de vagoane și Declarația de conformitate, eliberate în numele S.C. SPM S.R.L. , fapt ce atestă că marfa aparținut acestui agent economic, deci motorina era destinată lucrărilor agricole și nu includea cota MTR;

- S.C. "X" S.R.L. nu a putut face dovada plății contravalorii marfii către S.C. "w" S.R.L. iar prin adresa înregistrată la Garda Financiară Arad înaintează propunerea de a achita contravaloarea marfii direct la Rafinaria Ploiești și taxele de drum direct în contul Ministerului Transporturilor, recunoscând astfel că, în fapt, S.C. "w" S.R.L. nu a existat ca intermediar și nu are nici o obligație față de această societate;

- din datele înscrise în cele două facturi eliberate de S.C. "w" S.R.L. rezultă că, SC "x" SRL a înregistrat în contabilitate, la nivelul lunii martie 2001, ca pret de achiziție (cheltuiala) o sumă totală din care T.V.A. și MTR ( taxa privind fondul special al drumurilor publice);

- în perioada 07.03.2001-16.03.2001 agentul economic a mai înregistrat în contabilitate un număr de opt facturi provenite din aceeași sursă, având înscris ca furnizor S.C. "w" S.R.L. . Aceste documente nu puteau fi înregistrate în contabilitate ca documente justificative legale privind proveniența marfurilor, fapt care implică considerarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate pe baza acestor documente ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal;

- prin înregistrarea în evidența contabilă a unor documente ce nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, contestatoarea a denaturat rezultatele financiare aferente perioadei ianuarie-martie 2001;

- de asemenea, organele de control au constatat că, în perioada ianuarie - martie 2001, societatea petentă a achiziționat de la cinci societăți comerciale din țara porumb boabe, zahăr la care s-a calculat taxa pe valoarea adăugată. În aceeași perioadă, agentul economic a livrat către trei societăți comerciale din țară o cantitate de porumb boabe, identică cu cea aprovizionată la suma tranzacționată calculându-se taxa pe valoarea adăugată. În urma acestor

operatiuni comerciale, S.C. "X" S.R.L. a înregistrat o pierdere din activitatea de exploatare, prin vânzarea produsului porumb boabe si zahar sub pretul de achizitie si a dedus nelegal taxa pe valoarea adaugata.

În conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 70/1994, modificata si completata, pentru utilizarea unor documente ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ si a vanzarii unor produse sub pretul de achizitie, organul de control a procedat la recalcularea profitului, prin scaderea cheltuielilor deductibile si recalcularea impozitului pe profit. Astfel, s-a dispus virarea la bugetul statului a sumei reprezentand impozit pe profit si a sumei reprezentand majorari de întarziere. Conform prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr.17/2000, societatea petenta datoreaza bugetului de stat taxa pe valoarea adaugata, evidentiata si calculata de organele de control. Majorarile de întarziere datorate în conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 11/1996 nu au fost calculate de catre organele de control întrucat, în urma verificarilor, s-au constatat o serie de nereguli privind evidentierea taxei pe valoarea adaugata, motiv pentru care a fost sesizata Directia Generala a Finantelor Publice si Controlului Financiar de Stat Arad, în vederea efectuarii unui control de fond privind calculul, evidentierea si virarea taxei pe valoarea adaugata.

Societatea comerciala "X" S.R.L. a depus contestatie împotriva Procesului verbal de control încheiat de organele de control din cadrul Garzii Financiare Arad.

Dosarul contestatiei depus de petenta, împreuna cu referatul cu propuneri de solutionare întocmit de Garda Financiara Arad a fost transmis Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice, fiind înregistrat la Ministerul Finantelor Publice.

Deoarece Procesul verbal incheiat de organele de control ale Garzii Financiare Arad, contestat de S.C. "X" S.R.L. a fost înaintat Inspectoratului de Politie a municipiului Bucuresti, ivindu-se indiciile savarsirii unei infractiuni a carei constatare are o inrauire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie dat cu privire la contestatia formulata, iar organele administrativ - jurisdictionale nu se pot pronunta pe fondul cauzei mai înainte de a se finaliza solutionarea laturii penale deoarece prioritatea de solutionare în speta o au organele penale, potrivit principiului de drept " penalul tine în loc civilul" consacrat prin art.19 alin. 2 din Codul de procedura penala, Ministerul Finantelor Publice prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor Bucuresti a procedat în conformitate cu prevederile art.10 din O.U.G. nr. 13/2001 si a emis Decizia prin care a suspendat solutionarea contestatiei pâna la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

Cu adresa înregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice, urmare adresei Garzii Financiare Arad prin care a fost comunicata rezolutia data prin care s-a dispus scoaterea de sub urmarire penala a asociatului unic si administrator al S.C. "X" S.R.L., avand în vedere suma contestata si dispozitiile Hotararii Guvernului nr. 1296/20.12.2001 privind actualizarea sumelor prevazute la art. 5 alin. 1 si 2 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor împotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, a transmis dosarul cauzei spre competenta solutionare Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului Arad.

Serviciul Solutionare Contestatii din cadrul D.G.F.P. a judetului Arad a solicitat Parchetului de pe lângă Curtea Suprema de Justitie, urmare adresei Inspectoratului General al Politiei Romane, Directia Politiei Economico-Financiare prin care s-a comunicat faptul ca, dosarul penal privind pe asociatul unic al societatii petente este instrumentat de Parchetul de pe lângă Curtea Suprema de Justitie, comunicarea stadiului cercetarilor în acest caz, Serviciul Solutionare Contestatii restituind dosarul Garzii Financiare Arad, urmand ca la pronuntarea

unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa sa fie reluata, in conditiile legii.

Prin adresa Garzii Financiare Arad a fost transmisa adresa prin care s-a comunicat ca, prin rezolutia Parchetului de pe lânga Inalta Curte de Casatie si Justitie - Sectia de Combatere a Criminalitatii Organizate si Antidrog s-a dispus fata de învinuitul - asociat unic " (...) **scoaterea de sub urmarire penala** sub aspectul savarsirii infractiunilor de evaziune fiscala, fals la legea contabilitatii si participatie improprie la fals intelectual prev. de art. 13 din Legea nr. 87/1991 privind evaziunea fiscala rap. la art. 289 C.p. si art. 31 C.p. rap. la art. 289 C.p. precum si **neînceperea urmaririi penale** sub aspectul savârsirii infractiunii prev. de art. 266 al. 2 din Legea nr. 31/1990 privind societatile comerciale, pentru faptele cu produse cerealiere tranzactionate în perioada ianuarie - martie 2001 prin intermediul S.C. "X" S.R.L." , în vederea reluarii procedurii administrative.

**III** Având în vedere cele prezentate mai sus, în conformitate cu prevederile art.10 alin. ( 2) din O.U.G. 13/2001, aprobata si modificata prin Legea nr. 506/2001, unde se precizeaza : " Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în conditiile legii", se retine ca Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Arad este investita sa se pronunte pe fond asupra contestatiei formulate de S.C. "X" S.R.L., avand în vedere adresa Garzii Financiare Arad, inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Arad.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a sustinerilor petentei , a constatarilor organelor de control si având în vedere cadrul legal în vigoare, s-au retinut urmatoarele:

**A). În legatura cu capatul de cerere privind masura considerarii sumei totale reprezentand: cheltuieli cu marfa aprovizionata cu facturile fiscale emise de furnizorul S.C. "w" S.R.L. si taxa privind fondul special al drumurilor publice cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, respectiv masura neacordarii dreptului de deducere pentru suma totala reprezentand taxa pe valoarea adaugata înscrisa în facturile fiscale emise de furnizorul S.C. "w" S.R.L., s-au retinut urmatoarele:**

1). În ceea ce priveste masura considerarii sumei totale reprezentand cheltuieli cu marfa aprovizionata cu facturile fiscale emise de furnizorul S.C. "w" S.R.L. si suma reprezentand taxa privind fondul special al drumurilor publice cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, s-au retinut urmatoarele:

În fapt, în perioada 07.03.2001 -16.03.2001 contestatoarea s-a aprovizionat cu motorina de la societatea furnizoare S.C. "w" S.R.L., înregistrand în contabilitate facturile emise de aceasta, incluzand cheltuieli cu marfa si taxa MTR.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 4(6) lit. m din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit:

*"(6) În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:(...)*

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

Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata în Monitorul Oficial nr. 20 din 20 ianuarie 2000, la art. 6(2) stipuleaza ca:

*“(2) Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*

La pct. 119 din Hotararea Guvernului nr. 704/1991 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii contabilitatii se definește notiunea de document justificativ, respectiv:

*“(...) 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 participa la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;*
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”*

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 6 din Hotararea Guvernului 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 inseriere 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.”*

La dosarul cauzei se afla adresa Garzii Financiare Centrale prin care s-au comunicat următoarele: **“ În ce privește facturile specificate de dvs., mentionam ca **singurele facturi ridicate de SC "w" S.R.L. au alte serii.**”;**

Fata de aceasta situație, organul de soluționare a constatat următoarele:

- pentru facturile fiscale care au înscrise ca emitent societatea S.C. "w" S.R.L., nu s-a putut face dovada că au fost procurate conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora. Fata de aceasta situație, în raport cu prevederile legale arătate mai sus se reține că acestea nu pot fi acceptate ca documente justificative iar legea fiscală prevede că înscrisurile care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ nu se pot admite pentru deducerea cheltuielilor la calculul profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

S-a reținut de asemenea că, prin documentele existente la dosarul cauzei societatea petenta nu a putut face dovada achitării contravalorii produselor înscrise în facturile susmenționate către furnizorul S.C. "w" S.R.L., în contestație petenta afirmând: *“(...) platile s-au făcut către SC "y" S.R.L. în numele lui S.C. "w" SRL; efectuarea în acest mod a platilor a fost cerută expres de către delegatul SC "y" S.R.L.”* - la dosarul cauzei nu s-a prezentat nici un document prin care S.C. "y" S.R.L. să fi solicitat petentei efectuarea platilor datorate către S.C. "w" SRL în contul său, iar în adresa S.P.M. înregistrată la SC "x" S.R.L. prin care se ordona plata directă în contul RAFINARIEI urmare incidentelor dintre societățile implicate în actul comercial derulat respectiv cinci societăți printre care și societatea petenta, în calitate de furnizor principal, adresa careia societatea petenta i s-a conformat, după cum rezultă din documentele anexate, nu apare înscrisă denumirea S.C. "w" S.R.L..

Pe cale de consecinta, pentru cantitatile de produse înscrise în facturile fiscale, facturi care au înscrise ca emitent societatea S.C. "w" S.R.L., în conditiile în care documentele de provenienta nu îndeplinesc, conform prevederilor legale, conditiile de document justificativ, rezulta ca în mod corect si legal organele de control au stabilit cheltuielile înregistrate în evidenta contabila a petentei pe baza acestor documente cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, au procedat la reîntregirea profitului impozabil si au calculat impozitul pe profit datorat suplimentar de catre societatea petenta, drept pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neîntemeiata.

- pentru un numar de 5 facturi conform adresei susmentionate, a rezultat ca au fost procurate conform prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora.

Din continutul procesului verbal contestat si al anexelor nu a rezultat concret de ce documentele în speta respectiv facturile emise nu îndeplinesc conditiile de document justificativ.

Din procesul verbal contestat, a rezultat ca organele de control au considerat ca operatiunile înscrise în facturile nu sunt operatiuni reale în conditiile în care, prin adresa Garzii Financiare Centrale a rezultat ca societatea furnizoare S.C. "w" S.R.L. a achizitionat din surse autorizate facturi, iar contestatoarea afirma în contestatie: “ (...) primele doua file de CEC au fost încasate prin banca de catre S.C. "w" S.R.L.” si a anexat la dosarul cauzei copiiile filelor cec însoțite de copia Borderourilor de cecuri depuse la West Bank Arad purtând viza bancii si mentiunea “ Confirm plata.”

De asemenea, se retine faptul ca, din analiza procesului verbal contestat nu a rezultat daca societatea a realizat cu bunurile aprovizionate cuprinse în aceste documente operatiuni impozabile din punct de vedere al impozitului pe profit.

Fata de cele prezentate, pentru capatul de cerere privind operatiunile înscrise în facturi, procesul verbal de control încheiat de catre Garda Financiară Arad, va fi desfiintat, urmând ca organele de control sa procedeze la o noua verificare în care se va tine cont de aspectele precizate în prezenta decizie, verificare care va fi efectuata în conformitate cu precizarile art. 9 alin. 3 si 4 din O.U.G. nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor împotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata si modificata prin Legea nr. 506/2001:

*“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul atacat, atunci cand din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei nu se poate determina cu claritate baza impozabila.*

*(4) In situatia prevazuta la alin. (3) urmeaza sa se incheie un nou act de control sau de impunere, care va viza strict aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila care au facut obiectul contestatiei, act impotriva caruia se poate exercita calea administrativa de atac prevazuta de prezenta ordonanta de urgenta.”.*

2). Referitor la masura neacordarii dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata înscrisa în facturile fiscale emise de furnizorul S.C. "w" S.R.L., s-au retinut urmatoarele:

În fapt, în perioada 07.03.2001 -16.03.2001 contestatoarea s-a aprovizionat cu motorina de la societatea furnizoare S.C. "w" S.R.L., înregistrând în contabilitate facturile emise de aceasta si deducând taxa pe valoarea adaugata înscrisa în aceste facturi, în care este înscrisa si taxa pe valoarea adaugata.

Organele de control au stabilit de plata suma totala reprezentând taxa pe valoarea adaugata dedusa din facturile fiscale enumerate mai sus care, conform prevederilor Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 nu putea fi dedusa pe baza de documente

care nu îndeplineau condițiile prevăzute la art. 25 lit.B din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată și Hotărârea Guvernului nr. 831/1997.

În drept, art. 19 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată prevede:

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

*a) sa justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxa pe valoarea adăugată;(...)”*

-art. 25 lit. B b). și litera C din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată precizează cu privire la întocmirea documentelor:

*“b) contribuabilii plătitori de taxa 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 taxa pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului;(...)*

*C.a).(...).Documentele justificative care nu sunt procurate pe căile stabilite prin norme legale și nu sunt corect întocmite nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile ce fac obiectul tranzacțiilor respective vor fi considerate fără documente legale de proveniență și se sancționează potrivit [Legii nr. 87/1994](#) pentru combaterea evaziunii fiscale.”*

Punctul 10.6 litera g din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 precizează:

*“10.6. Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:(...)*

*g) bunuri și servicii aprovizionate pe baza 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;”*

În conformitate cu prevederile art. 6 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora precizează:

*“ **ART. 6***

*Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere 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.”*

Fata de prevederile legale arătate mai sus, se reține că, prin adresa Garzii Financiare Centrale, anexată la dosarul cauzei, s-au comunicat următoarele: **“În ce privește facturile specificate de dvs., menționăm că **singurele facturi ridicate de SC "w" S.R.L. sunt cu o anumită serie specificată, și pe un interval de numere.****

Fata de această situație, organul de soluționare a constatat următoarele:

- din totalul de 10 facturi cu care societatea petentă s-a aprovizionat de la furnizorul S.C. "w" S.R.L., pentru un număr de 5 facturi respectiv pentru facturile cu alte serii emise de societatea furnizoare S.C. "w" S.R.L., nu s-a putut face dovada că au fost procurate conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Conform prevederilor legale prezentate, 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, deci organele de control în mod corect și legal au procedat la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de societatea furnizoare S.C. "w" S.R.L., motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

- pentru un număr de 5 facturi, care au serii incluse în adresa Garzii Financiare Centrale, a rezultat că au fost procurate conform prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Referitor la întocmirea corectă a acestor documente de aprovizionare, având în vedere prevederile legale menționate anterior, se reține că, pct. 119 din Hotărârea Guvernului nr. 704/1993 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii contabilității se definește noțiunea de document justificativ, respectiv:

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

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

- a) denumirea documentelor;*
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;*
- c) numărul și data întocmirii documentului;*
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (cînd este cazul);*
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, cînd este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;*
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;*
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.”*

Din conținutul procesului verbal contestat și al anexelor nu a rezultat concret de ce documentele în speta respectiv facturile emise nu îndeplinesc condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Din procesul verbal contestat, a rezultat că organele de control au considerat că operațiunile înscrise în facturile în cauză nu sunt operațiuni reale în condițiile în care, prin adresa Garzii Financiare Centrale a rezultat că societatea furnizoare S.C. "w" S.R.L. a achiziționat din surse autorizate facturi, iar contestatoarea afirmă în contestație: “ (...) primele două file de CEC au fost încasate prin banca de către S.C. Amber Comexim S.R.L.” și a anexat la dosarul cauzei copiile fișelor cec însoțite de copia Borderourilor de cecuri depuse la West Bank Arad purtând viza bancii și mențiunea “ Confirm plata.”

De asemenea, se reține faptul că, din analiza procesului verbal contestat nu a rezultat dacă societatea a realizat cu bunurile aprovizionate cuprinse în aceste documente operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Fata de cele prezentate, pentru capătul de cerere privind operațiunile înscrise în facturile având serii la care face referire adresa Garzii Centrale, procesul verbal de control încheiat de către Garda Financiară Arad, va fi desființat urmînd că organele de control să procedeze la o nouă verificare în care se va ține cont de aspectele precizate în prezenta decizie, verificare care va fi efectuată în conformitate cu precizările art. 9 alin. 3 și 4 din O.U.G. nr. 13/2001 privind soluționarea contestațiilor împotriva măsurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finanelor Publice, aprobată și modificată prin Legea nr. 506/2001:



*“(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul atacat, atunci cand din analiza documentelor existente la dosarul contestatiei nu se poate determina cu claritate baza impozabila.*

*(4) In situatia prevazuta la alin. (3) urmeaza sa se incheie un nou act de control sau de impunere, care va viza strict aceeasi perioada si aceeasi baza impozabila care au facut obiectul contestatiei, act impotriva caruia se poate exercita calea administrativa de atac prevazuta de prezenta ordonanta de urgenta.”.*

**B). Referitor la capatul de cerere privind masura considerarii sumei reprezentând pierderea rezultata din vanzarea produsului porumb boabe si produsului zahar sub pretul de achizitie cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil cu consecinta stabilirii impozitului pe profit suplimentar, respectiv a sumei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta ca fiind dedusa eronat, s-au retinut urmatoarele:**

În fapt, în perioada ianuarie - martie 2001, societatea petenta a achizitionat de la societati din tara porumb boabe si zahar la o valoare totala la care s-a calculat taxa pe valoarea adaugata.

În aceeasi perioada, agentul economic a livrat catre alte societati o cantitate de porumb boabe, identica cu cea aprovizionata si zahar la o valoare mai mica decat pretul de achizitie la care s-a calculat taxa pe valoarea adaugata aferenta. În urma acestor operatiuni comerciale, S.C. "X" S.R.L. a înregistrat o pierdere din activitatea de exploatare, prin vânzarea produsului porumb boabe si zahar sub pretul de achizitie si a dedus nelegal taxa pe valoarea adaugata.

Contestatoarea a motivat livrarile sub costurile de achizitie astfel: “ Vanzarile care s-au facut catre firma cumparatoare în special, pot fi considerate vanzari în cadrul grupului de firmei asociatului, iar vanzarea la cost minus în cadrul grupului si relatia (tranzactia) este cu un alt contribuabil care detine la aceasta parti din capital, relatia se realizeaza în termeni mai avantajosi si într-o forma diferita fata de cele acceptate în general, ceea ce are ca rezultat raportarea unor venituri mai mici care ar fi fost realizate în conditii normale cu alti parteneri conform H.G. 402/19.05.2000.”

1) În legatura cu impozitul pe profit suplimentar, cauza supusa solutionarii este daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil costurile de achizitie care exced preturile de vanzare a produselor livrate:

În drept, sunt incidente prevederile art. 4(1), 4(2) si 4(4) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994, republicata, privind impozitul pe profit:

*“ Art. 4. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursa, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adauga cheltuielile nedeductibile.(...)*

*(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”*

În conformitate cu prevederile Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul numai cheltuielile care concura direct la realizarea veniturilor si care se regasesc în costul produselor si serviciilor, în limitele prevazute de legislatia în vigoare.

Potrivit dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr. 40/1998 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, sunt considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal:

“j) *discount-urile, remizele sau alte reduceri de preț acordate clienților, în cazul în care acestea nu sunt distinct înscrise în documentele de vânzare sau nu sunt prevăzute în contractele încheiate;*”

Pentru ca o cheltuială să poată fi considerată deductibilă din punct de vedere al impozitului pe profit, această cheltuială trebuie regăsită în prețul produselor comercializate și recuperată prin venituri. De asemenea, prețul de vânzare trebuie să acopere cel puțin costul de achiziție al marfurilor, dat fiind faptul că, prin definiție, scopul înființării unei societăți comerciale este obținerea de profit din activitatea de exploatare.

Potrivit pct. 19 din Regulamentul de aplicare a Legii nr. 82/1991, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 704/1993:

“*la data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoarea contabilă, care se stabilește astfel:(...)*

*- bunurile procurate cu titlu oneros, la valoarea de achiziție denumită cost de achiziție;(...)*

*Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv.(...)*

*d) la data ieșirii din patrimoniu sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.”*

Din cele prezentate mai sus a rezultat că la ieșirea din gestiune marfurile se scad la valoarea de intrare respectiv costul de achiziție, iar diferența de cost nerecuperată prin prețul de vânzare al produselor respective reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal întrucât nu era aferentă veniturilor realizate de societate.

Prin urmare, diferența reprezentând pierderea rezultată din vânzarea produsului porumb boabe și produsului zahăr sub prețul de achiziție reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil așa cum au stabilit organele de control prin procesul verbal, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

2) În legătură cu taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă societatea petentă era obligată să recalculeze taxa pe valoarea adăugată în cazul vânzării de produse sub costul de achiziție:

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile pct. 10.10 din Normele de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 unde se precizează:

“*10.10. Pentru bunurile comercializate la un preț, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, inferior prețului de achiziție sau costului de producție, și pentru care s-a exercitat dreptul de deducere se va proceda la recalcularea taxei pe valoarea adăugată deduse inițial, în limita taxei aferente prețului de vânzare. Suma rezultată din recalcularea taxei pe valoarea adăugată se va înscrie în roșu în decontul de taxa pe valoarea adăugată aferent lunii în care a avut loc vânzarea bunurilor respective, pe rândul "Regularizări" de la TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ DEDUCTIBILĂ.”*

Prin urmare, față de prevederile legale de mai sus, rezultă că mod corect și legal organele de control au procedat la recalcularea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial în limita taxei aferente prețului de vânzare și au stabilit că debit în sarcina petentei sumă

reprezentand taxa pe valoarea adaugata suplimentara, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia va fi respinsa ca neîntemeiata.

**C) În legatura cu capatul de cerere privind majorarile de întârziere calculate de organele de control pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, s-au retinut urmatoarele:**

În fapt, majorarile de întârziere au fost calculate de organele de control pentru neplata la termenul legal a impozitului pe profit suplimentar.

Referitor la majorarile de întârziere aferente impozitului pe profit, calculate prin procesul verbal de control încheiat, se retine ca stabilirea de majorari de întârziere în sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul de natura impozitului pe profit, stabilit în sarcina petentei prin procesul verbal încheiat de catre organele de control din cadrul Garzii Financiare Arad, procesul verbal a fost partial desfiintat, rezulta ca si pentru capatul de cerere referitor la majorarile de întârziere, reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, procesul verbal de control încheiat de catre organele de control din cadrul Garzii Financiare Arad va fi partial desfiintat, urmand ca organele de control sa procedeze la o noua verificare în care se va tine cont de aspectele precizate în prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în conformitate prevederile art. 4(1), 4(2) 4(4) si 4(6) lit. m din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, art. 6(2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, pct. 19 si pct. 119 din Hotararea Guvernului nr. 704/1993 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a Legii contabilitatii, art. 6 din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind privind întocmirea si utilizarea acestora, art. 19, art. 25 lit. B b) si C). din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct. 10.6 litera g si pct. 10.10 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, coroborate cu prevederile art. 9 si art.10 alin. ( 2) din O.U.G. nr. 13/2001 privind solutionarea contestatiilor împotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere întocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, aprobata si modificata prin Legea nr. 506/2001,art.199 din Codul de Procedura fiscala, se

## **DECIDE**

**1.** Respingerea contestatiei depuse de **S.C. "X" S.R.L.** pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit suplimentar si taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculata de organele de control din cadrul Garzii Financiare Arad prin procesul verbal pentru facturile care au înscrise ca furnizor pe S.C. "w" S.R.L. respectiv masura considerarii sumei reprezentând pierderea rezultata din vanzarea produsului porumb boabe si produsului zahar sub pretul de achizitie cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil cu consecinta stabilirii impozitului pe profit suplimentar, respectiv a sumei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta ca fiind dedusa eronat, ca neîntemeiata.

**2.** Desfiintarea procesului verbal încheiat de organele de control din cadrul Garzii Financiare Arad pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit stabilit suplimentar si taxa pe valoarea adaugata suplimentara calculate de organele de control pentru celelalte facturi, respectiv pentru majorarile de întârziere calculate de organele de control pentru

neplata la termenul legal a impozitului pe profit stabilit suplimentar, urmând ca organele de control ale Activitatii de Control Fiscal Arad sa procedeze la o noua verificare în care se va tine cont de prevederile legale aplicabile în speta si aspectele precizate în prezenta decizie.