

DECIZIA NR. 78/2008
privind soluționarea contestației formulate de
SC U SRL Matasari, inregistrata la
D.G.F.P. Gorj sub nr. .../2008

Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. Gorj a fost sesizat de S.A.F- Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr. .../2008, inregistrata la D.G.F.P. Gorj sub nr. .../2008, asupra contestatiei formulate de SC U SRL Matasari, contestatie inregistrata la D.G.F.P. Gorj sub nr. .../2008.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organele de inspectie fiscala ale S.A.F- Activitatea de Inspectie Fiscala, prin Decizia de impunere nr. .../2008, intocmita pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. .../2008, respectiv suma de **... lei**, compusa din urmatoarele:

- ... lei reprezentand impozit pe profit;
- ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

Contestatia a fost formulata in termenul prevazut de art. 207, alin(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

Cauza supusa solutionarii se incadreaza in prevederile art. 205 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Vazand ca in speta sunt indeplinite prevederile art. 205 si art. 207 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Gorj este investita sa se pronunte in solutionarea pe fond a contestatiei formulate de SC U SRL Matasari.

I. SC U SRL Matasari este inregistrata la Oficiul Registrului Comertului Gorj sub nr. J18/.../2001, are codul unic de inregistrare fiscala

Obiectul principal de activitate al societatii il reprezinta "...", cod CAEN ... asa cum este inscris in Certificatul de inregistrare.

SC U SRL Matasari contesta Decizia de impunere nr. .../2008, intocmita pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. .../2008, respectiv suma de ... lei, compusa din urmatoarele:

- ... lei reprezentand impozit pe profit;
- ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

Contribuabilul considera ca organele de inspectie fiscala au procedat in mod gresit la stabilirea in sarcina societatii a obligatiilor fiscale suplimentare, intrucat cheltuielile efectuate de societate sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, si totodata are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni, intrucat marfa aprovizionata a fost vanduta in intregime si evidentiata in conturile de venituri, chiar in conditiile in care au fost omise anumite date din documentele de aprovizionare, sau a fost inscrisa eronat taxa pe valoarea adaugata in unele facturi fiscale de aprovizionare.

II. Prin Decizia de impunere nr. .../2008, intocmita pe baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. .../2008, organele de inspectie fiscala ale S.A.F- Activitatea de Inspectie Fiscala, au stabilit in sarcina societatii contestatoare un impozit pe profit in suma de ... lei si o taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de...lei, respectiv obligatii fiscale accesorii reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de... lei.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei, aceasta suma provine din neacceptarea ca deductibile a cheltuielilor cu marfurile inregistrate de societate pe baza de facturi fiscale care nu indeplineau conditiile de documente justificative, in sensul ca, nu era completata data la care aceste documente au fost emise.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de ... lei, aceasta suma provine din neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale de aprovizionare care nu indeplineau conditiile de documente justificative, in sensul ca, nu aveau completate data emiterii. Totodata nu a fost admisa la deducere taxa pe valoarea adaugata aferenta unor facturi fiscale care contin modificari de sume efectuate de societatea contestatoare, modificari care nu au semnatura si stampila furnizorului, societatea contestatoare deducand o taxa pe valoarea adaugata mai mare decat cea inscrisa in documentele de aprovizionare.

Pentru debitele stabilite suplimentar, organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii aferente, respectiv majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei.

III. Luând în considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor de inspectie fiscala, motivele invocate de societate, precum si prevederile legale in vigoare aplicabile in speta, se rețin următoarele:

Inspectia fiscala partiala la SC U SRL Matasari, s-a efectuat in baza prevederilor OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si a avut ca obiectiv solutionarea aspectelor prezentate in dispozitivul Deciziei nr.../2007 prin care s-a dispus reverificarea perioadei 01.01.2002-30.06.2004 pentru impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Inspectia fiscala a cuprins perioada 01.01.2002-30.06.2004, echipa de inspectie fiscala avand in vedere la stabilirea obligatiilor fiscale privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, respectarea dispozitiilor legale in vigoare la data efectuarii operatiunilor, verificarea daca documentele justificative prezentate de societate contin toate elementele si daca aceste documente furnizeaza toate informatiile cerute de legislatia in materie. In urma inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii contestatoare urmatoarele debite:

- ... lei reprezentand impozit pe profit;
- ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- ... lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

1) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei, acesta provine ca urmare a influentarii profitului impozabil, dupa cum urmeaza:

La data de 31.12.2002 societatea contestatoare a stabilit o pierdere fiscala in suma de ... lei, iar echipa de inspectie fiscala a stabilit o pierdere fiscala cumulata în suma de ... lei. Diferenta in suma ... lei dintre pierderea fiscala stabilita de societate si cea stabilita de echipa de inspectie fiscala provine din neacceptarea includerii pe costuri a cheltuielilor cu marfurile inregistrate de societate pe baza de facturi fiscale care nu indeplineau calitatea de document justificativ, respectiv pe baza de facturi neintocmite conform legii (fara a avea completata data emiterii).

La data de 31.12.2003 societatea contestatoare a stabilit un profit impozabil in suma de ... lei, iar echipa de inspectie fiscala nu a stabilit diferente

pentru acest an fiscal. Profitul înregistrat la data de 2003 a fost repartizat pentru acoperirea pierderii înregistrate la 31.12.2002.

La data 30.06.2004 societatea contestatoare a stabilit un profit fiscal în suma de ... lei pentru care nu a calculat impozit pe profit, întrucât a procedat la recuperarea pierderii fiscale din anii anteriori.

Echipa de inspecție fiscală a stabilit la aceeași dată un profit impozabil în suma de ... lei din care s-a recuperat pierderea fiscală din anii precedenți, pierdere stabilită în urma inspecției fiscale în suma de ... lei, iar pentru **diferența în suma de ... lei s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.**

În ce privește diferența în suma de ... între pierderea fiscală stabilită de societate și cea stabilită de echipa de inspecție fiscală pentru anul 2002, această diferență a influențat profitul impozabil din anul 2004 pentru care echipa de inspecție fiscală a calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.

Diferența în suma ... lei stabilită de organele de inspecție fiscală, provine din neacceptarea includerii pe costuri în anul 2002, a facturilor fiscale care nu îndeplineau calitatea de document justificativ (documente care nu aveau completată data emiterii) după cum urmează:

- factura fiscală seria IS ACB nr.... emisă de SC S SRL Tomesti cu o valoare de ... lei (... lei ROL) și taxa pe valoarea adăugată aferentă în suma de ... lei (... lei ROL);

- factura fiscală seria IS ACB nr.... emisă de SC A SRL Bivolari cu o valoare de ... lei (... lei ROL) și taxa pe valoarea adăugată aferentă în suma de ... lei (... lei ROL).

Referitor la acest aspect societatea contestatoare, prin contestația formulată invocă în susținere faptul că, necompletarea unor date din facturile fiscale în speta se datorează unor omisiuni, iar includerea contravalorii acestor facturi pe cheltuieli era normală, întrucât marfa înscrisă în aceste facturi fiscale a fost recepționată și vândută în întregime în aceeași zi, realizându-se în acest fel venituri, iar cheltuielile aferente acestor venituri sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

În drept, conform dispozițiilor legale în vigoare la data efectuării operațiunilor, respectiv prevederilor art.4 alin.(6) lit.m) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*"(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;" iar prevederile pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991 aprobat prin HG*

nr.704/1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normlor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, defineste notiunea de document justificativ, respectiv:

"119. 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 (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.*

Înscrierea datelor în documentele justificative și în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea sa fie lizibile, nefiind admise ștersături, răzături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea."

Din textele de lege citate mai sus, se observa ca legiutorul a precizat in mod expres faptul ca, orice operatiune patrimoniala se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un inscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobîndind astfel calitatea de document justificativ, document justificativ ce trebuie sa cuprinda printre alte elemente si data întocmirii documentului.

Avand in vedere faptul ca, legislatia in materie aplicabila la data efectuării operatiunilor prevede completarea documentelor cu urmatoarelor elemente, mai sus aratate: *denumirea documentelor, denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul, numărul și **data întocmirii documentului**, ...etc*, elemente necesare pentru ca respectivele documente sa dobandeasca calitatea de documente justificative, iar in facturile fiscale enumerate anterior inregistrate de societatea contestatoare in evidenta contabila, nu este inscrise data emiterii, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat ca respectivele facturi fiscale nu indeplinesc

calitatea de documente justificative, si in cosecinta diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2002, a fost o masura luata in mod corect.

Intrucat pentru anul 2003 echipa de inspectie fiscala nu a stabilit diferente, iar in anul fiscal 2004 urmare a diminuarii pierderii fiscale aferente anului 2002, a rezultat pe cale de consecinta o diferenta in suma de ... lei reprezentand profit impozabil, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, motiv pentru care pentru acets capat de cerere, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

2) In ce priveste taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de ... lei, aceasta suma provine din:

a) neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma ... lei, taxa dedusa de societate pe baza de facturi fiscale, care nu indeplinesc calitatea de document justificativ;

b) neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma ... lei, taxa dedusa de societate fara a fi inscrisa in facturi fiscale (facturi fiscale corectate unilateral de societatea contestatoare).

a) Referitor la capatul de cerere privind suma de ... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, se retine faptul ca echipa de inspectie fiscala nu a acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata inscrisa in urmatoarele facturi fiscale de aprovizionare de marfuri: - factura fiscala seria IS ACB nr.... emisa de SC S SRL Tomesti cu o valoare de ... lei (... lei ROL) si taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei (... lei ROL) si factura fiscala seria IS ACB nr.... emisa de SC A SRL Bivolari cu o valoare de ... lei (... lei ROL) si taxa pe valoarea adaugata aferenta in suma de ... lei (... lei ROL), deoarece facturile fiscale mentionate nu erau intocmite conform legislatiei in vigoare, in sensul ca nu aveau completata data emiterii.

In drept, conform dispozitiilor legale in vigoare la data efectuarii operatiunilor, respectiv prevederilor art.19 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

"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;", iar in ce priveste *"documentele intocmite conform legii"* la art.25, pct.B, lit.b din acelasi act normativ care precizeaza:

"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;"

Din textele de lege citate mai sus, se retine ca legiutorul a precizat în mod expres faptul ca, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta intrarilor, societatea avea obligatia legala de a solicita furnizorului documente legal aprobate, precum si verificarea intocmirii corecte a acestora.

Totodata, prevederile pct.10.6, lit.g din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

"10.6. Nu poate fi dedusa, potrivit legii, taxa pe valoarea adugata aferenta intrarilor 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 art.7 din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora precizeaza: **"Inscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile."**

Prin prevederile pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991 aprobat prin HG nr.704/1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, se defineste notiunea de document justificativ, respectiv:

"119. 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 (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.

Înscrierea datelor în documentele justificative și în registrele contabile se face manual sau cu mijloace de prelucrare automată, astfel încât acestea să fie lizibile, nefiind admise ștersături, răzături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea."

Având în vedere aspectele prezentate anterior precum și textele de lege citate incidente speței la data efectuării operațiunilor, întrucât cele două facturi fiscale enumerate nu aveau completată rubrica privind data emiterii documentului, iar societatea nu a respectat obligația legală de a verifica întocmirea corectă a documentelor emise de furnizorii marfurilor, rezulta că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în înțelesul prevederilor din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității și implicit că taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi în suma de ... lei nu era deductibilă, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată.

b) Referitor la capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, se reține faptul că echipa de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale de aprovizionare, facturi care conțin modificări de sume efectuate de societatea contestatoare, modificări pentru care nu există semnatura și stampila furnizorului, iar urmare a acestora societatea a dedus o taxă pe valoarea adăugată mai mare decât cea înscrisă în facturile emise de furnizori.

În fapt, societatea a efectuat aprovizionări de marfuri pe baza de facturi fiscale emise de SC S Tomesti Iasi și de SC A SRL Bivolari Iasi, facturi fiscale ce conțin modificări de sume făcute de societatea contestatoare, modificări care nu au semnatura și stampila furnizorului.

Referitor la acest aspect societatea contestatoare, prin contestația formulată invocă în susținere faptul că, erorile de completare a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de aprovizionare sunt minime, și au fost constatate ulterior aprovizionării, în momentul când au fost operate în calculator, și au fost comunicate printr-un delegat firmelor furnizoare, iar în urma punctajelor efectuate cu societățile furnizoare a reieșit faptul că nu există diferențe între societăți.

Afirmatiile societății contestatoare privind aceste modificări efectuate în facturile de aprovizionare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât conform dispozițiilor legale în vigoare la data efectuării

operatiunilor, respectiv prevederilor art.19 coroborate cu prevederile art.27 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

"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;

b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factura fiscală sau în alt document legal care se refera la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operatiunilor prevazute la art. 18."

"Corectarea taxei determinate în mod eronat, înscrisă în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate, de contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, se va efectua astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, corectarea erorilor se efectuează prin emiterea unui nou document cu semnul minus sau în roșu, în care se va menționa numărul documentului corectat și concomitent se va emite un document corect. Documentele respective se înregistrează în Jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizori și, respectiv, de beneficiari în luna în care a avut loc corectarea."

Din textele de lege citate, se retine ca pentru corectarea facturilor fiscale care aveau inscrisa in mod eronat taxa pe valoarea adaugata, societatea avea obligatia legala de a solicita furnizorului documente legal aprobate pentru toate bunurile achizitionate si de a verifica intocmirea corecta a acestora, respectiv de a solicita corectarea de catre furnizor a taxei facturate eronat.

Avand in vedere aspectele prezentate anterior precum si textele de lege citate, incidente spetei la data efectuării operatiunilor, intrucat societatea contestatoare a dedus o taxa pe valoarea adaugata mai mare decat cea inscrisa in facturile fiscale, in conditiile in care societatea avea obligatia legala de a solicita furnizorului documente legal aprobate pentru toate bunurile achizitionate si de a verifica intocmirea corecta a acestora, respectiv de a solicita corectarea de catre furnizor a taxei facturate eronat, rezulta ca in mod corect organele de control nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei, motiv pentru care pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

3) Referitor la majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de ... lei, avand in vedere faptul ca pentru capetele de cerere privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata analizate anterior, solutia a fost de respingere, conform principiului “accesoriul urmeaza principalul” si pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa.

Fata de cele precizate anterior si in conformitate cu prevederile art. 216 si art. 231 din OG nr.92/2003 republicata privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. Gorj prin directorul executiv,

D E C I D E :

1) Respingerea in totalitate ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC U SRL Matasari.

2) Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Gorj - Sectia Comerciala si Contencios Administrativ conform prevederilor legale in vigoare.

DIRECTOR EXECUTIV,