



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr.119/23.09.2005
privind soluționarea contestației formulate de
SC CONSTANTA SRL
înregistrată la D.G.F.P.Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța a fost sesizat de S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța prin adresa nr...../2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Constanța sub nr...../2005, cu privire la contestația formulată de SC CONSTANTA SRL, cu sediul în Agigea, str..... nr....., jud.Constanța.

Obiectul contestației îl constituie Decizia de impunere nr...../2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, întocmită în urma Raportului de inspecție fiscală încheiat de S.A.F. - Activitatea de Control Fiscal Constanța în data de2005.

Prin adresa înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../2005, SC CONSTANTA SRL comunică că suma contestată **este de** **RON și se compune din:**

- **TVA** **RON**
- **Dobânzi de întârziere TVA** **RON**
- **Penalități întârziere TVA** **RON**
- **Impozit pe profit** **RON**
- **Dobânzi întârz.imp. profit** **RON**
- **Penalități imp.profit** **RON**

Contestația este semnată de reprezentantul legal al societății, conform art.175 lit.e) din O.G.nr.92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală republicat și a fost depusă în termenul prevăzut la art.176 (1) din același act normativ.

Constatându-se ca în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.175 Titlul IX din O.G.nr.92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. SC CONSTANTA SRL formulează contestație în temeiul art.176 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată împotriva Deciziei

de impunere nr...../2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin raportul de inspecție încheiat la aceeași dată de către consilierii ai S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța.

Contestația a fost înregistrată la organul de control sub nr...../2005 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice Constanța sub nr...../2005.

În susținerea cauzei sunt aduse următoarele argumente :

A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită ca obligație fiscală suplimentară :

1. Petenta solicită exonerarea de la plată a sumei de RON reprezentând TVA stabilit suplimentar de către inspecția fiscală precum și a accesoriilor constând în **dobânzi de întârziere în sumă de RON și penalități de întârziere în cuantum de RON**, din următoarele motive :

-petenta susține că afirmația din raportul de inspecție fiscală precum că „SC CONSTANTA SRL a omis să înregistreze în jurnalul de vânzări, în balanța de verificare și în decont, taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă următoarelor facturi [...]” este neîntemeiată, motivând că societatea nu a omis înregistrarea facturilor în cauză ci s-au strecurat erori în culegerea datelor din documentele justificative precum și erori privind numerele de factură.

Se arată că inspecția fiscală a verificat succesiunea facturilor în jurnale nu și compararea sumelor din aceste facturi cu cele înregistrate în jurnalele societății.

Pentru a se demonstra că sumele au fost corect înregistrate, petenta anexează copii de pe facturile în cauză, jurnalul pentru vânzări, jurnalul de ieșiri și balanța partenerilor.

2. La punctul 2 din contestație se solicită exonerarea de la plată a sumei de RON reprezentând TVA aferent facturilor de aprovizionare cu uleiuri minerale precum și a sumei de RON reprezentând **dobânzi calculate respectiv RON penalități de întârziere**, pe motiv că în luna august 2002 SC CONSTANTA SRL s-a aprovizionat de la angrosiști, iar aceștia nu aveau obligația utilizării în această lună a facturilor și a avizelor de însoțire a mărfii speciale.

În contestație se invocă art.32 alin.1 din OUG nr.158/2001 privind regimul accizelor, potrivit căruia pentru toate livrările și transferurile de uleiuri minerale pentru care se datorează accize, efectuate de agenții economici producători interni, prestatori și importatori de astfel de produse aveau obligația de a utiliza facturi fiscale sau avize speciale de însoțire a mărfii.

Prin art.1 pct.11 din Legea nr.523 din 17 iulie 2002 pentru aprobarea OUG nr.158/2001 privind regimul accizelor publicată în Monitorul Oficial nr.567 din 1 august 2002, s-a extins obligația utilizării facturilor fiscale speciale și asupra comercianților de uleiuri minerale în sistem angro.

Se apreciază că prin modificarea OUG nr.158/2001, începând cu data de 1 august 2002 s-a stabilit o contravenție și în privința comercianților în sistem angro de uleiuri minerale.

Petenta invocă art.4 alin.1 din OG nr 2/12.07.2001 privind regimul juridic al contravențiilor, potrivit căruia actele normative prin care se stabilesc și se sancționează contravenții intră în vigoare în termen de 30 zile de la data publicării.

Astfel, în opinia petentei prevederile Legii nr.523/17.07.2002 au intrat în vigoare la 30 de zile de la data publicării în Monitorul oficial, drept pentru care pentru luna august 2002 societatea nu era obligată să utilizeze documente fiscale speciale.

3. Petenta solicită exonerarea de la plată a sumei de RON reprezentând TVA și a dobânzilor de întârziere în sumă de RON, respectiv penalități de întârziere în cuantum de RON aferente facturilor fiscale nr...../2002 și nr..... din2003, din următoarele motive:

- în timpul inspecției s-a constatat că exemplarul original al facturii nr...../2003 lipsește, fapt pentru care s-a procedat la reconstituirea ei în conformitate cu prevederile OMF nr.1850/2004. În aceste sens, se anexează la dosarul contestației copii după procesul verbal întocmit cu ocazia constatării lipsei facturii originale și copie după adresa prin care se solicită furnizorului transmiterea facturii reconstituite;
- referitor la a doua factură, nr...../2002 se precizează că aceasta este de achiziție a unei autoutilitare, susținând că originalul a fost prezentat inspectorilor fiscali și este arhivat împreună cu restul actelor autoutilitareii.

4. Petenta solicită exonerarea de la plată a sumei de RON reprezentând TVA, aferentă bonurilor fiscale de achiziție combustibil, precum și a obligațiilor fiscale accesorii constând în dobânzi în sumă de RON și penalități de întârziere de RON, pe motiv că HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 s-a publicat în Monitorul Oficial partea 1 nr.231, din data de 26.05.2005, ulterior datei înscrise pe aceste bonuri.

5. Referitor la TVA în sumă de RON, dobânzi în cuantum de RON și penalități de întârziere de RON, aferente prestărilor de servicii pentru care societatea nu a emis factura fiscală, se aduc următoarele argumente:

- activitatea principală a societății o reprezintă construcții de clădiri și lucrări de geniu (cod CAEN 4521), precizându-se ca aceasta este o activitate de executare de lucrare și în nici un caz o activitate de prestări servicii.
- astfel, în baza recepției de lucrări și a facturii emise de executant, la beneficiar se înregistrează în contabilitate următorul articol contabil:

%	=	404
212		valoarea construcției

precizându-se ca în baza facturii fiscale se face transferul de proprietate, adică livrarea efectivă.

- se invocă prevederile art.155 din Legea nr.571/2003, potrivit căruia pentru livrări de bunuri (în speță la semnarea recepției definitive de lucrări) factura fiscală se emite la data livrării de bunuri iar pentru prestări de servicii până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată.

Se subliniază ca activitatea societății este de executare de lucrări de construcții și nu de prestări servicii.

6. Petenta solicită exonerarea de la plată a sumei de
RON reprezentând TVA aferent contractului de prestări servicii nr...../2002 încheiat cu IONESCU IOANA precum și a accesoriilor constând în dobânzi de întârziere în sumă de RON și penalități de întârziere în sumă de RON, motivând că organele de inspecție fiscală nu fac dovada încasării sumelor de către societate în baza acestui contract.

B. Cu privire la impozitul pe profit stabilit ca obligație fiscală suplimentară de către inspecția fiscală.

7. Petenta contestă suma de **RON reprezentând impozit pe profit, dobânzi în sumă de și penalități de întârziere în cuantum de RON, din aceleași motive prezentate la pct.1 din contestație, lit.A și anume că inspecția fiscală a verificat succesiunea facturilor în jurnale nu și compararea sumelor din aceste facturi cu cele înregistrate în jurnalele societății.**

8. Petenta solicită exonerarea de la plată a sumei de
RON reprezentând impozit pe profit, dobânzi în cuantum de RON și penalități de întârziere în sumă de RON, bazându-se pe aceleași argumente expuse la pct.3, lit.A din contestație.

9. Referitor la **cheltuielile nedeductibile în sumă de RON, contestatara susține că acestea reprezintă penalități stipulate în contractul nr...../2001 iar conform Legii nr.571/2003 art.21 pct.4 lit.b) sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.**

La dosarul contestației se anexează calculul acestor penalități conform contractului mai sus menționat.

10. Societatea contestă **impozitul pe profit în sumă totală de RON cu accesoriile aferente constând în dobânzi de întârziere în sumă de RON și penalități de întârziere de RON, din următoarele considerente:**

- Se arată că în raportul de inspecție fiscală s-a reținut faptul că pe perioada verificată, ianuarie 2000-decembrie 2004,

a) societatea a înregistrat în cheltuielile de exploatare suma de RON reprezentând cheltuieli cu carburanții pentru care nu a prezentat documente care să justifice numărul de

kilometrii parcurși (foi de parcurs, ordine de deplasare confirmate de beneficiar),
precum și

b) cheltuieli cu mărfuri în valoare de RON, pentru care nu s-au prezentat documente de proveniență.

Contestatară nu-și însușește afirmațiile de mai sus pentru următoarele considerente:

- Legea contabilității nr.82/1991, art.6 alin.1 prevede că orice operațiune economico financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.
- Conform HG 831/1997 cu modificările ulterioare, bonul fiscal emis de aparatele de marcat electronice fiscale servește ca document justificativ pentru vânzarea mărfurilor prin stațiile de distribuire a produselor petroliere.
- Se precizează că inspecția fiscală nu a indicat actul normativ care prevede justificarea numărului de kilometri parcurși.
- Totodată se arată ca în HG 831/1997, OMF 425/1998 și OMF nr.1850/2004, acte care reglementează modelul și circuitul documentelor tipizate care se utilizează în economie(cu regim special sau comune), nu se regăsește model pentru foi de parcurs și nici un act normativ nu prevede obligativitatea utilizării acestora.
- În privința ordinelor de deplasare se precizează că acestea stau la baza justificării avansurilor sau justificării sumelor cheltuite pe bază de decont cu documentele justificative atașate ordinului de deplasare și nu constituie în sine document justificativ de înregistrare în contabilitate.
- Se precizează faptul că societatea își desfășoară activitatea pe bază de contracte de construcții, iar înregistrarea producției exercițiului se realizează pe bază de facturi fiscale emise după acceptarea devizului lucrării de către beneficiar.
- Devizele arhivate în societate au ca element distinct sume reprezentând transportul tehnologic iar în prețul materialelor de deviz este cuprinsă și o cotă de până la 10% - cheltuială de transport aprovizionare.

11. La ultimul punct din contestație se solicită exonerarea societății de la plata sumei de RON impozit pe profit aferent bazei de impozitare de RON, cu accesoriile aferente în sumă de RON dobânzi de întârziere și penalități de întârziere, din aceleași motive prezentate la punctul 6, lit.A din cuprinsul contestației cu privire la contractul de prestări servicii nr...../2002 încheiat cu IONESCU IOANA.

Totodată, în cuprinsul contestației se solicită în temeiul art.184 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală

republicată, suspendarea executării deciziei de impunere atacată pînă la soluționarea prezentei contestații.

II. Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2005 de reprezentanții S.A.F.- Activitatea de Control Fiscal Constanța, a avut ca obiectiv soluționarea adresei nr...../2005 emisă de AFP Constanța și înregistrată la SAF-Activitatea de Control Fiscal Constanța sub nr...../2005, prin care se solicită efectuarea controlului de fond și a adresei nr...../2005 emisă de Inspectoratul de Poliție al Județului Constanța și înregistrată la SAF - ACF Constanța sub nr...../2005.

Referitor la aspectele contestate, în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de2005, se consemnează următoarele:

A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

1. Societatea a omis să înregistreze în jurnalul de vânzări, în balanța de verificare și în decont TVA colectată în sumă totală de RON aferentă următoarelor facturi fiscale: seria CT..... nr..... din iulie 2000, nr..... din august 2000, nr..... din decembrie 2001 și nr..... din decembrie 2001.

2. Societatea a achiziționat în perioada august-septembrie 2002 uleiuri minerale (benzina, motorină) înregistrând în contabilitate facturi al căror regim nu era special pentru comercializarea uleiurilor minerale, așa cum prevedea pct.11 din Legea nr.523/2002 de modificare a OUG 158/2001 privind regimul accizelor. Astfel, conform art.32 alin.8 din OUG 158/2001 coroborat cu Normele de aplicare a Legii nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art.62 alin.1, societatea nu a aprovizionat marfă pe bază de documente special aprobate, fapt pentru care s-a constatat că nu are drept de deducere a TVA în sumă de RON.

3. În lunile martie 2002 și martie 2003, societatea a achiziționat bunuri și servicii înregistrând în contabilitate ca documente de proveniență facturi fiscale în fotocopie.

Față de aceasta, s-a constatat că S.C. CONSTANTIA SRL nu are drept de deducere pentru TVA-ul aferent acestor facturi în sumă totală de RON.

În susținerea măsurii luate, organele fiscale invocă art.24 alin.1 lit.a) din Legea 345/2002 și art.62 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a legii.

4. Pe perioada ianuarie 2000-noiembrie 2003, societatea a dedus TVA pe bază de bonuri fiscale de la stațiile de carburanți, fără a avea înscris pe acesta numărul de înmatriculare al autoturismului și denumirea societății.

Astfel, în conformitate cu Normele de aplicare a O.G 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.10.12, Legea 345/2002, art.24 alin.1 lit.a) și Normele de aplicare a Legii 345/2002,

art.62 alin.1., s-a constatat că societatea nu are drept de deducere a TVA pentru suma de RON.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2004 societatea a înregistrat suma de RON în contul 418- "clienți facturi de întocmit" prin cont corespondent 704- "venituri din prestări servicii".

Se precizează că în baza art.155, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea avea obligația emiterii de facturi fiscale cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare de la data prestării serviciilor.

Întrucât societatea nu a întocmit aceste facturi, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de RON.

Pentru taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar, în sumă totală de RON, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de RON, în conformitate cu prevederile HG 354/1999, HG nr.564/2000, HG nr.1043 /2001 , HG 874/2002, HG 1513/2002 și HG 67/2004.

B. La lit.B din raport, se consemnează că prin adresa nr...../2005 transmisă de Inspectoratul de Poliție al județului Constanța se solicită, în vederea soluționării dosarului penal nr...../2005, stabilirea prejudiciului adus bugetului de stat de către administratorul societății pentru neînregistrarea în evidența financiar contabilă a sumei de USD încasată în baza contractului de prestări servicii nr...../2002.

În urma verificării documentelor financiar contabile puse la dispoziție pe perioada septembrie 2002 - iunie 2003, organele fiscale au stabilit următoarele:

-Societatea în calitate de antreprenor constructor a încheiat contractul nr...../2002 cu IONESCU IOANA, în calitate de beneficiar, pentru executarea lucrărilor de construcții și instalații.

-Conform declarației IONESCU IOANA depusă la IPJ Constanța, a chitanței de mână din data de2002 și a evidenței plăților ținută pe contractul de prestări servicii, anexate în copie la raportul de inspecție fiscală, aceasta a plătit suma de USD administratorului societății comerciale SC CONSTANTA SRL.

-Conform cursului valutar al BNR societatea a încasat de la IONESCU IOANA în baza contractului nr...../2002 suma de RON.

-Față de cele prezentate, s-a stabilit că societatea datorează la bugetul statului TVA în sumă de RON aferentă veniturilor în cuantum de RON, realizate și încasate în baza contractului nr...../2002 pe care societatea l-a încheiat cu IONESCU IOANA.

-Organele de control au constatat că societatea nu a întocmit documente justificative pentru sumele încasate în baza contractului mai sus menționat și a omis cu știință evidențierea în contabilitate a veniturilor în sumă de RON și TVA

colectată în sumă de RON, având drept consecință diminuarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat general consolidat.

În raportul de inspecție fiscală se consemnează că fapta de mai sus se încadrează în prevederile art.11, lit.c) din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale republicată, coroborat cu prevederile art.43 din Legea Contabilității nr.82/1991 republicată, conform cărora "efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și pasiv ce se reflectă în bilanț, constituie infracțiune de fals intelectual și se pedepsește conform legii."

Cu privire la impozitul pe profit s-au constatat următoarele:

1. Societatea a omis să înregistreze în contabilitate venituri în sumă totală de RON aferente facturilor fiscale enumerate la pct.1 din raport, Cap. "Cu privire la taxa pe valoarea adăugată", diminuând profitul impozabil și implicit impozitul pe profit datorat bugetului general consolidat.

2. În lunile martie 2002 și martie 2003 societatea a achiziționat bunuri și servicii înregistrând în contabilitate ca documente de proveniență facturi fiscale în fotocopie.

Cheltuielile înregistrate pe baza acestor facturi în valoare de RON au fost considerate nedeductibile, potrivit art.9 lit.j din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

3. S-a constatat că societatea a diminuat profitul impozabil pe 2004 cu suma RON, prin înregistrarea acestei sume în contul 6588 - "alte cheltuieli de exploatare" fără a avea la baza documente justificative, încălcând prevederile Legii contabilității nr.82/1991 rep., art.6.

În susținerea măsurii de nedeductibilitate la calculul impozitului pe profit a acestor cheltuieli, sunt invocate prevederile art.21 alin.4 lit.f din Legea 571/2003 privind codul fiscal.

4. Pe perioada verificată ianuarie 2000-decembrie 2004, s-a constatat că societatea a înregistrat în cheltuielile de exploatare suma de RON reprezentând cheltuieli cu carburanți pentru care nu a prezentat documente care să justifice numărul de kilometri parcurși (foi de parcurs, ordine de deplasare confirmate de beneficiar) precum și cheltuieli cu mărfuri în valoare de RON pentru care societatea nu a prezentat documente de proveniență, considerându-se că au fost încălcate prevederile Legii contabilității 82/1991 rep., art.6.

Astfel, în raport se consemnează faptul că, cheltuielile care nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, nu pot fi considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în conformitate cu

art.4 alin.6 lit.m din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, art.9 lit.j din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit și art.21 alin.4 lit.f din Legea 571/2003 privind codul fiscal.

B. La punctul B din raportul de inspecție fiscală se invocă adresa nr...../2005 transmisă de Inspectoratul de Poliție al județului Constanța prin care se solicită, în vederea soluționării dosarului penal nr...../2005, stabilirea prejudiciului adus bugetului de stat de către administratorul societății pentru neînregistrarea în evidența financiar contabilă a sumei de USD, încasată în baza contractului de prestări servicii nr...../2002.

Urmare constatărilor prezentate la Cap. "Taxa pe valoarea adăugată", organele de inspecție au procedat la calcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit aferent anului 2002 respectiv 2003.

Astfel, pentru anul 2002 s-a stabilit suplimentar un profit impozabil de RON și un impozit pe profit în sumă de RON, iar pentru anul 2003 un profit impozabil de RON cu un impozit aferent de RON.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție fiscală, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

În conformitate cu prevederile art.199 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, termenul legal de soluționare a contestației a fost prelungit prin adresa nr...../2005.

SC CONSTANTA SRL a fost înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J13/...../1998, având ca obiect principal de activitate construcții de clădiri și lucrări de geniu, cod CAEN 4521.

Perioada verificată a fost ianuarie 2000- decembrie 2004.

A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată contestată în sumă totală de RON și accesorii aferente în quantum total de RON, se rețin următoarele:

1. Referitor la TVA în sumă de RON și accesorii constând în dobânzi și penalități de întârziere în quantum de RON și RON, aferente facturilor fiscale neînregistrate în jurnalele pentru vânzări.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC CONSTANTA SRL „a omis să înregistreze în jurnalul de vânzări, în bilanța de verificare și decont taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de RON aferentă următoarelor facturi fiscale[...]”.

Luând în considerare motivația petentei că s-au strecurat erori în culegerea datelor din documente justificative precum și documentele anexate în susținerea cauzei, respectiv copii după

facturi, jurnal pentru vânzări, jurnal de ieșiri și balanța partenerilor, se rețin următoarele:

-valoarea facturii nr..... din iulie 2000 s-a cumulat cu valoarea din numărul de factură

-de asemenea, valoarea facturii nr..... din august 2000 s-a cumulat cu factura nr.....

-valoarea facturii nr..... din decembrie 2001 a fost trecută pe nr. de factura (factura anulată)

Referitor la susținerile petentei, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației se menționează că:

„administratorul societății nu a prezentat organelor de inspecție fiscală informațiile solicitate, cu privire la facturile fiscale menționate anterior, care nu au fost înregistrate în jurnalele de vânzări”.

În concluzie, având în vedere informațiile prezentate în cuprinsul contestației, se impune desființarea capitolului din Raportul de inspecție fiscală încheiat în2005 și reanalizarea temeinică a înregistrării sumelor din facturile în cauză în jurnalele de vânzări ale societății.

2. Referitor la TVA în sumă de RON, dobânzi în sumă de RON și penalități de întârziere de RON aferente facturilor fiscale de achiziție a uleiurilor minerale care nu constituie documente fiscale speciale.

În fapt, organele de inspecție au constatat că societatea a achiziționat uleiuri minerale pe bază de facturi fiscale care nu respectau formularul tipizat cu regim special pentru uleiuri minerale, contrar prevederilor punctului 11 din Legea nr.523/2003 de modificare și completare a OUG 158/2001 privind regimul accizelor.

Se reține că pentru speța în cauză sunt incidente prevederile art.32 din OUG nr.158/2001 privind regimul accizelor și punctul 11 din Legea nr.523/2002 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a OUG nr.158/2001 privind regimul accizelor, conform cărora:

Art.32 din OUG 158/2001: *„1) pentru toate livrările și transferurile de produse prevăzute la art.26 alin.(2) efectuate de către agenții economici producători interni, procesatori și importatori de astfel de produse, se vor utiliza în mod obligatoriu, după caz, facturi fiscale speciale sau avize speciale de însoțire a mărfii”.*

punctul 11 din Legea nr.523/17.07.2002:

„Alin.(1) al art.32 va avea următorul cuprins:

(1) Pentru toate livrările și transferurile de produse prevăzute la art.26 alin.2, efectuate de către agenții economici producători interni procesatori, importatori și comercianți în sistem angro de astfel de produse, se vor utiliza în mod obligatoriu, după caz, facturi fiscale speciale sau avize speciale de însoțire a mărfii.

Deci, prin art.1, pct.11 din Legea nr.523/17.07.2002 pentru aprobarea OUG nr.158/2001 privind regimul accizelor, s-a extins obligația utilizării facturilor fiscale speciale și asupra

comercianților de uleiuri minerale pentru care se datorează accize.

Rezultă că SC CONSTANTA SRL începând cu luna august 2002 avea obligația achiziționării de uleiuri minerale numai pe formulare tipizate cu regim special aprobate prin lege.

Astfel, conform art.62 din HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 345/2002 privind TVA,

„Documentele legale prevăzute la art.24 alin.(1) lit.a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt:

[...] pentru achiziții de bunuri supuse accizelor, documentul legal de deducere a taxei pe valoarea adăugată este exemplarul original al facturii fiscale speciale utilizate pentru circulația acestor produse vizate de supraveghetorul fiscal”.

Din coroborarea textelor de lege rezultă că SC CONSTANTA SRL nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de RON pentru facturile fiscale de achiziție a uleiurilor minerale ce nu reprezintă documente legal aprobate.

Petenta invocă art.4 alin.1 din OG nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, motivând că actele normative prin care se stabilesc și se sancționează contravenții intră în vigoare în termen de 30 zile de la data publicării.

În opinia petentei prevederile Legii nr.523/17.07.2002 publicată în Monitorul Oficial la 1.08.2002 a intrat în vigoare la data de 1 septembrie 2002 .

Referitor la motivațiile petentei, organul de soluționare a contestației a reținut:

-Legea nr.523/17.07.2002 pentru aprobarea OUG nr.158/2001 privind regimul accizelor s-a publicat în Monitorul oficial nr.567/01.08.2002 și se aplică de la data publicării în Monitorul oficial și nicidecum la 30 zile de la data publicării.

Petenta invocă art.4 din OG nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor fragmentat și nu în totalitatea lui.

Art.4 are următorul conținut:

„1)actele normative prin care se stabilesc și se sancționează contravenții intră în vigoare în termen de 30 zile de la data publicării sau după caz de la data aducerii lor la cunoștință publică, potrivit legii, în afară de cazul în care în cuprinsul acestora se prevede un termen mai lung”.

Ori, Legea nr.523/17.07.2002 a fost adusă la cunoștința publică odată cu publicarea în Monitorul Oficial din 01.08.2002, iar în cuprinsul acesteia nu se prevede un termen mai lung.

Pe de altă parte, „neutilizarea documentelor fiscale speciale” faptă prevăzută la art.56 lit.m, alin.1 din OUG nr.158/2001 privind regimul accizelor constituie contravenție și se sancționează „cu amendă de la 1.500.0000.000 la 2.000.000.000 lei, confiscarea cantităților de produse astfel comercializate și confiscarea veniturilor obținute din vânzarea produselor”.

Ori, inspecția fiscală a luat **măsura de nedeductibilitate a TVA** aferentă facturilor în cauză, măsură prevăzută de legislația privind taxa pe valoarea adăugată, respectiv art.62 din HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 345/2002

privind TVA, fără a sancționa societatea cu amendă contravențională prevăzută de legislația privind regimul accizelor.

Deci invocarea de către petentă a OG nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, nu are suport material.

Din coroborarea textelor de lege invocate și având în vedere considerentele de fapt reținute urmează a se respinge contestația pentru TVA în sumă de RON și accesoriile aferente constând în dobânzi de întârziere în cuantum de RON și penalități de întârziere în sumă RON.

3. Referitor la TVA în sumă de RON aferentă unor facturi în fotocopie și a obligațiilor accesorii constând în dobânzi în sumă de RON respectiv penalități de întârziere în cuantum de RON.

Organele de inspecție au constatat că în lunile martie 2002 și martie 2003 societatea a achiziționat bunuri și servicii înregistrând în contabilitate ca documente de proveniență facturi fiscale în fotocopie, respectiv factura fiscală nr...../2002 și nr...../2003, drept pentru care nu au acordat drept de deducere a TVA-ului aferent celor două facturi .

Referitor la factura nr...../2003 în contestație se face precizarea că societatea a procedat la reconstituirea ei conform OMF nr.1850/2004 anexând în acest sens la dosarul contestației procesul verbal întocmit cu ocazia constatării lipsei exemplarului original și copie după adresa prin care se solicită furnizorului transmiterea facturii reconstituite.

Totodată se face mențiunea că această factură s-a achitat prin bancă cu două ordine de plată și o filă de cec.

Referitor la demersurile efectuate de petentă, în Referatul de propuneri de soluționare a contestației se precizează că „societatea a procedat la reconstituirea facturii fiscale de achiziție nr...../2003, în valoare totală de lei, din care TVA în valoare de lei, după data efectuării inspecției fiscale”.

Speța în cauză este reglementată la art.182 „Soluționarea contestației” din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, potrivit căruia:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei.

În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control după caz i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora”.

Față de cele expuse urmează a se desființa punctul din Raportul de inspecție fiscală referitor la TVA în sumă de RON aferent facturii fiscale nr...../2003 în vederea reanalizării și pronunțării organelor fiscale asupra reconstituirii documentului în cauză.

Referitor la factura nr...../2002 în valoare totală de RON din care TVA în valoare de RON, organele fiscale menționează că aceasta a fost prezentată în copie și reprezintă

contravaloarea unor servicii de transport iar în contestație se invocă faptul că aceasta este de achiziție a unei autoutilitare iar originalul a fost prezentat inspectorilor fiscali și este arhivat împreună cu restul actelor autoutilitareii.

La dosarul cauzei nu se regăsește o copie a acestei facturi drept pentru care organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra aspectelor semnalate.

Întrucât urmează a se reverifica factura nr...../2003 conform celor precizate mai sus, se va desființa și punctul din raportul de inspecție fiscală referitor la a doua factură în vederea verificării temeiniciei aspectelor semnalate de petentă în contestație.

4. Referitor la TVA în sumă de RON aferentă bonurilor fiscale de achiziție combustibil, precum și a obligațiilor fiscale accesorii constând în dobânzi în sumă de RON și penalități de întârziere de RON.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pe perioada ianuarie 2000-noiembrie 2003, societatea a dedus TVA pe bază de bonuri fiscale de la stațiile de carburanți, fără a avea înscris pe acesta numărul de înmatriculare al autoturismului și denumirea societății.

Față de aceasta, în conformitate cu Normele de aplicare a O.G 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.10.12, Legea 345/2002, art.24 alin.1 lit.a) și Normele de aplicare a Legii 345/2002, art.62 alin.1., s-a stabilit că societatea nu are drept de deducere a TVA pentru suma de RON.

Petenta nu-și însușește măsura luată, pe motiv că HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 s-a publicat în Monitorul Oficial partea 1 nr.231, din data de 26.05.2005, ulterior datei înscrise pe aceste bonuri.

Se reține că motivația contestatoarei este eronată întrucât H.G. nr.401 s-a publicat în anul 2000 și nu în anul 2005.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă carburanților auto este deductibilă numai în condițiile prevăzute la pct.10.12 din H.G. nr.401/2000 respectiv art.62 din H.G. nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, potrivit cărora documentele legale în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt „*bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale [...]dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului*”.

Față de contextul legal citat, se reține ca fiind justificată măsura organelor de inspecție fiscală de nedeductibilitate a TVA-ului înscris pe bonurile fiscale care nu îndeplinesc prevederile legale citate mai sus.

5. Referitor la TVA în sumă de RON, dobânzi în cuantum de RON și penalități de întârziere de RON, aferente prestărilor de servicii pentru care societatea nu a emis factura fiscală.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2004 societatea a înregistrat suma de RON în contul 418- "clienți facturi de întocmit" prin cont corespondent 704- "venituri din prestări servicii".

În Raportul de inspecție fiscală s-a procedat la colectarea TVA în sumă de RON aferentă facturilor, care în opinia organelor de control trebuiau emise până la data de 15 a lunii următoare de la data prestării serviciilor, conform art.155, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În susținerea contestației, se arată că activitatea principală a societății o reprezintă construcții de clădiri și lucrări de geniu (cod CAEN 4521), cu precizarea că aceasta este o activitate de executare de lucrare și în nici un caz o activitate de prestări servicii.

Totodată, se invocă prevederile art.155 din Legea nr. 571/2003, potrivit căruia pentru livrări de bunuri (în speță la semnarea recepției definitive de lucrări) factura fiscală se emite la data livrării de bunuri iar pentru prestări de servicii până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată.

Speța în cauză se referă la contractul nr...../2001 de executare a lucrărilor de construcții și instalații, anexat la dosarul cauzei, motivându-se că valoarea acestuia a fost evaluată pentru producția aferentă exercițiului 2004 iar pentru producția estimată s-a înregistrat TVA neexigibil în sumă de RON.

Se arată faptul că, întrucât există o serie de neînțelegeri cu beneficiarul lucrării, singurele cheltuieli înregistrate în contabilitate sunt cele privind penalitățile stipulate în contract, anexându-se la dosarul contestației calculul acestora.

Cu privire la aceste argumente, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației se precizează:

„Întrucât la efectuarea inspecției fiscale nu s-a prezentat contractul nr...../2001 și situația reală a lucrărilor executate în baza acestui contract, organele de inspecție fiscală luând în considerare numai înregistrarea efectuată în luna decembrie 2004, și având în vedere precizările făcute de contestatar cu ocazia depunerii contestației (anexa 18 privind lucrarea executată, termenele de execuție, valoarea lucrărilor executate la termen, valoarea lucrărilor restante și penalitățile calculate), este necesar să se procedeze la o recalculare a impozitului pe profit pe anii 2002 și 2004 și taxa pe valoarea adăugată pe lunile noiembrie 2002 și ianuarie 2004, încheindu-se un raport de inspecție fiscală și întocmindu-se o decizie de impunere suplimentară”.

Având în vedere cele menționate, urmează a se desființa punctul din raport privind taxa pe valoarea adăugată în sumă de

..... RON și reanalizarea acesteia conform considerentelor reținute din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației încheiat de SAF-ACF Constanța.

6. Referitor la TVA în sumă de RON aferent contractului de prestări servicii nr...../2002 încheiat cu IONESCU IOANA precum și a accesoriilor constând în dobânzi de întârziere în sumă de RON și penalități de întârziere în cuantum de RON.

În fapt, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prejudiciului adus bugetului de stat de către administratorul societății pentru neînregistrarea în evidența financiar contabilă a sumei de USD încasată în baza contractului de prestări servicii nr...../2002, verificare solicitată prin adresa nr...../2005 transmisă de Inspectoratul de Poliție al județului Constanța, în vederea soluționării dosarului penal nr...../2005.

În urma verificării documentelor financiar contabile, organele de control au constatat că societatea nu a întocmit documente justificative pentru sumele încasate în baza contractului mai sus menționat și a omis cu știință evidențierea în contabilitate a veniturilor în sumă de RON și TVA colectată în sumă de RON, având drept consecință diminuarea creanțelor fiscale datorate bugetului de stat general consolidat.

Astfel, fapta de mai sus a fost încadrată în prevederile art.11, lit.c) din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale republicată, coroborat cu prevederile art.43 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, conform cărora

"efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și pasiv ce se reflectă în bilanț, constituie infracțiune de fals intelectual și se pedepsește conform legii."

În drept, potrivit prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) și alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. [...].

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]."

În speță, se reține că măsura dispusă de organele de inspecție cu privire la colectarea TVA în sumă de RON a fost întemeiată pe neînregistrarea în contabilitate a veniturilor

în sumă de RON încasate de la IONESCU IOANA în baza contractului de prestări servicii nr...../2002.

Având în vedere că au fost sesizate organele în drept pentru efectuarea cercetărilor cu privire la săvârșirea infracțiunilor prevăzute la art.11, lit.c) din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale republicată, infracțiuni a căror constatare pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi dată în procedura administrativă, în temeiul prevederilor art.183 alin.(1) lit a) din Codul de procedură fiscală se va suspenda soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere, până la definitivarea acestor cercetări.

Având în vedere soluțiile de desființare, respingere și suspendare a capetelor de cerere privind taxa pe valoarea adăugată, urmează a se desființa în totalitate calculul accesoriilor și recalcularea acestora ținându-se cont de fiecare soluție în parte.

B. Cu privire la impozitul pe profit contestat în sumă totală de RON și accesorii aferente în cuantum total de RON, se rețin următoarele:

7. Referitor la impozitul pe profit în suma de RON, dobânzi în sumă de și penalități de întârziere în cuantum de RON, aferente facturilor fiscale neînregistrate în jurnalele pentru vânzări se reține că speța a fost analizată la lit.A capitolul „Taxa pe valoarea adăugată”, pct.1, pentru care s-a pronunțat soluția de desființare a capitolului din Raportul de inspecție fiscală încheiat în2005 și reanalizarea temeinică a înregistrării sumelor din facturile în jurnalele de vânzări ale societății.

Pe cale de consecință se va desființa și calculul impozitului pe profit în sumă de RON aferent facturilor în cauză.

8. Referitor la impozitul pr profit în sumă de RON aferent unor facturi în fotocopie și a obligațiilor accesorii constând în dobânzi în sumă de RON respectiv penalități de întârziere în cuantum de RON.

Și în acest caz, speța a fost analizată la lit.A capitolul „Taxa pe valoarea adăugată”, pct.3, pentru care s-a pronunțat soluția de desființare a capitolului din Raportul de inspecție fiscală încheiat în2005 și reanalizarea cauzei în funcție de documentele și argumentele prezentate în contestație.

Pe cale de consecință se va desființa și calculul impozitului pe profit în sumă de RON aferent facturilor în cauză.

9. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de RON reprezentând penalități stipulate în contractul nr...../2001, se reține că speța a fost soluționată la lit.A, capitolul „Taxa pe valoarea adăugată”, pct.5, pentru care s-a pronunțat soluția de desființare și reanalizarea cauzei conform considerentelor

reținute din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației încheiat de SAF-ACF Constanța.

10. Referitor la impozitul pe profit în sumă totală de RON cu accesoriile aferente constând în dobânzi de întârziere în sumă de RON și penalități de întârziere de RON, se rețin următoarele:

În raportul de inspecție fiscală se consemnează faptul că pe perioada verificată, ianuarie 2000-decembrie 2004,

a) societatea a înregistrat în cheltuielile de exploatare suma de RON reprezentând cheltuieli cu carburanții pentru care nu a prezentat documente care să justifice numărul de kilometri parcurși (foi de parcurs, ordine de deplasare confirmate de beneficiar), precum și

b) cheltuieli cu mărfuri în valoare de RON, pentru care nu s-au prezentat documente de proveniență.

În susținerea măsurii de nedeductibilitate a cheltuielilor de mai sus, organele fiscale invocă prevederile Legii contabilității 82/1991 rep., art.6, respectiv art.4 alin.6 lit.m din OUG nr.217/1999 pentru modificarea și completarea OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, art.9 lit.j din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit și art.21 alin.4 lit.f din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

a) Referitor la cheltuielile cu carburanții, contestatara își susține cauza pe aceleași dispoziții invocate de organele de inspecție, dispoziții reținute și de organul de soluționare a contestației.

Astfel, Legea contabilității nr.82/1991, art.6 alin.1 prevede că orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Conform HG 831/1997 cu modificările ulterioare, bonul fiscal emis de aparatele de marcat electronice fiscale servește ca document justificativ pentru vânzarea mărfurilor prin stațiile de distribuție a produselor petroliere.

De asemenea, **se reține motivația petentei că inspecția fiscală nu a indicat actul normativ care prevede justificarea numărului de kilometri parcurși.**

Totodată, HG 831/1997, OMF 425/1998 și OMF nr.1850/2004, acte care reglementează modelul și circuitul documentelor tipizate care se utilizează în economie (cu regim special sau comune), nu prevăd model pentru foi de parcurs.

Se reține afirmația petentei că ordinele de deplasare stau la baza justificării avansurilor sau justificării sumelor cheltuite pe bază de decont cu documentele justificative atașate ordinului de deplasare și nu constituie în sine document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Prin neindicarea de către inspecția fiscală a actului normativ care prevede justificarea numărului de kilometri parcurși, au fost încălcate prevederile art.42, alin.2, lit.f) din OG nr.92/2003 republicată, potrivit căruia,
„Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente: f)temeiul de drept”.

Față de cele prezentate, urmează a se desființa punctul din raport referitor la cheltuielile cu carburanții, în vederea încheierii unui nou act de control care să cuprindă în mod clar și precis, pe text de lege, dispozițiile încălcate de societate.

b) Referitor la cheltuielile cu mărfuri în valoare de RON, pentru care organele fiscale au constatat că nu s-au prezentat documente de proveniență, se reține următoarele:

- Din jurnalului de înregistrări pe luna martie 2003 anexat la dosarul cauzei reiese că societatea a efectuat înregistrarea contabilă: 607 = 371 = - lei (..... RON).

Motivația contestatoarei este că s-a înregistrat un plus de inventar (371 = 607 =) dar nota contabilă s-a efectuat în roșu:607 = 371 = - lei (..... RON).

Reținem că înregistrarea contabilă este prevăzută în Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile aprobate prin O.M.F. nr.306/2002, în temeiul cărora valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor constatate plus la inventar se înregistrează în debitul contului 371 "Mărfuri" prin creditul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile”.

Prin evidențierea închiderii conturilor de cheltuieli la sfârșitul lunii, suma în cauză se înregistrează în creditul contului 121 "Profit și pierdere", constituind un venit pentru societate și nu o cheltuială, cum eronat menționează organele de inspecție fiscală.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației se invocă faptul că,

„ Suma de lei s-a înregistrat în jurnalul pentru cumpărări din luna martie 2003, fără TVA, având la bază o factură fiscală de achiziție din luna februarie 2003, înregistrată și în jurnalul pentru cumpărări din luna februarie 2003, dar cu alte sume”.

Justificarea organelor de inspecție nu este susținută cu numărul facturii fiscale și cu sumele la care se face referire.

Având în vedere motivațiile contestatoarei și nefundamentarea măsurii luate de organele de inspecție, se impune desființarea raportului pentru suma în cauză și reverificarea societății luându-se în vedere considerentele mai sus expuse.

11. Referitor la impozitul pe profit în suma de RON aferent contractului de prestări servicii nr...../2002 încheiat cu IONESCU IOANA precum și a accesoriilor constând în dobânzi de întârziere în sumă de RON și penalități de întârziere în cuantum de RON, se reține că speța în cauză a fost soluționată la lit.A cap. „Taxa pe valoarea adăugată”, pct.6,

pentru care s-a pronunțat soluția de suspendare a soluționării contestației până la definitivarea cercetărilor cu privire la săvârșirea infracțiunilor prevăzute la art.11, lit.c) din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale republicată.

Referitor la suspendarea executării deciziei de impunere atacată, solicitată în temeiul art.184 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, prin emiterea prezentei decizii se reține cererea ca fiind rămasă fără obiect.

Pentru considerentele arătate și în temeiul prevederilor art.178 alin.1, art.179, art.183, alin.1 și art.185 din Codul de procedură fiscală aprobat prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, se:

DECIDE:

1. Desființarea Raportului de inspecție fiscală din2005 precum și a Deciziei de impunere emisă în baza acestuia sub nr...../2005 ambele încheiate de SAF - ACF Constanța la SC CONSTANTA SRL, pentru suma de RON, reprezentând:

- RON, TVA
- RON, impozit pe profit
- RON, dobânzi de întârziere TVA
- RON, penalități de întârziere TVA
- RON, dobânzi întârziere impozit pe profit
- RON, penalități întârziere impozit pe profit

2. Respingerea contestației pentru suma de RON, reprezentând TVA.

3. Suspendarea soluționării contestației pentru suma de RON, reprezentând:

- RON, TVA
- RON, impozit pe profit.

Procedura de soluționare va fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Un exemplar al reverificării va fi transmis Serviciului Soluționare Contestații în termen de 30 zile de la data primirii prezentei decizii.

Definitivă în sistemul căilor administrative de atac, în conformitate cu prevederile art.187 alin.2 din O.G. nr.92/24.12.2003 republicată privind Codul de procedură fiscală și

ale art.11 (1) din Legea nr.554/02.12.2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului Constanța.

**DIRECTOR EXECUTIV,
VASILICA MIHAI**

**M. L.
5EX/23.09.2005**