

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA**  
Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor

**DECIZIA NR.53/24.02.2004**

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Ministerului Finantelor Publice a fost sesizata de Directia Controlului Fiscal cu privire la contestatia formulata de SC X.

Contestatia a fost formulata impotriva procesului verbal incheiat la data de 8.12.2003, privind impozit pe profit, dobanzi de intarziere aferente impozitului pe profit, penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzi de intarziere in aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa la Directia Generala a Finantelor Publice la data de 17.12.2003, in termenul prevazut de art.4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.1, art.4 si art.5(2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este competenta sa solutioneze contestatia societatii.

I. Prin contestatia formulata, societatea arata, referitor la nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate pentru punctele de lucru, faptul ca a fost sanctionata si contraventional cu amenda, prin procesul verbal de contraventie din 08.12.2003. Contestatoarea sustine ca reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice judetene i-au comunicat ca declararea punctului de lucru nu este obligatorie in situatia in care nu are salariati.

In acest context, societatea arata ca toate exporturile au fost efectuate de la punctele de lucru mentionate, astfel ca sumele cheltuite sunt deductibile, fiind aferente veniturilor realizate.

Societatea mai sustine ca facturile fiscale in baza carora au fost inregistrate achizitiile de marfuri indeplinesc conditiile de document justificativ, in conformitate cu prevederile Legii nr.82/1991 cu modificarile ulterioare.

Societatea contesta masura organelor de control de neacordare a deductibilitatii pentru sumele inscrise in contul 607 "Cheltuieli privind marfurile", aratand faptul ca aceste organe au facut

demersuri pe langa alte directii generale ale finantelor publice, in vederea constatarii autenticitatii facturilor si inregistrarii acestora in contabilitatea furnizorilor, precum si faptul ca detine documente conform carora marfurile in cauza au fost exportate, astfel ca veniturile incasate din vanzarea marfurilor reflecta implicit efectuarea cheltuielilor privind achizitionarea acestora.

Tot referitor la stabilirea impozitului pe profit, societatea contesta nerecunoasterea dreptului sau de a inregistra un impozit pe profit in cota redusa pentru veniturile aferente exportului. In acest sens contestatoarea arata ca marfurile exportate -piei- au fost realizate din activitatea proprie, fiind supuse de SC X unui proces de prelucrare de la stadiul de piei crude la cel de piei conservate si sortate.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, care conform societatii a facut obiectul unor rambursari de la bugetul de stat, societatea contesta neacordarea deductibilitatii pentru taxa aferenta cheltuielilor efectuate pentru punctele de lucru nedecarate. De asemenea, petenta considera ca a respectat prevederile imperative ale art.25 alin.B lit.b) referitoare la verificarea documentelor justificative emise de furnizori, si sustine ca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale a fost inregistrata in contabilitatea societatilor furnizoare, iar in aceste conditii este deductibila si in contabilitatea proprie.

II. Prin procesul verbal din 10.12.2003, reprezentantii Directiei Controlului Fiscal au verificat impozitul pe profit datorat pentru perioadele 28.09.2000-31.08.2001 si 01.01.2002-30.09.2003 si taxa pe valoarea adaugata datorata pentru perioada 01.10.2000-30.04.2003.

Referitor la impozitul pe profit suplimentar stabilit:

Organele de control au stabilit pentru perioadele financiare ianuarie-august 2001, 2002 si ianuarie-septembrie 2003 cheltuieli nedeductibile suplimentare, in temeiul art.4(4) si (6) lit.m din OG nr.70/1994 modificata si completata prin OG nr.217/1999, pentru perioada 01.01.2001-30.06.2002, respectiv art.9(1) si 97) lit.j din Legea nr.414/2002 pentru perioada 01.07.2002-30.09.2003.

Astfel la punctul 3.1.6. din procesul verbal s-a constatat ca in cursul anilor 2001-2003 agentul economic a inregistrat in contabilitate cheltuieli privind marfurile si cheltuieli cu materialele si serviciile necesare desfasurarii activitatii, pe baza unor facturi necomplete corespunzator prevederilor legale, facturi din care nu rezultau adresa completa, banca si contul bancar ale furnizorului.

De asemenea, s-a constatat inregistrarea unor cheltuieli fara ca acestea sa concure la realizarea veniturilor, respectiv cheltuieli privind chiria, energia electrica si alte servicii facturate pentru spatiul nedecarat de unitate ca punct de lucru, precum si cheltuieli cu

combustibilul, fara ca unitatea sa detina mijloace de transport, cumparate sau inchiriate.

Organele de control au mai constatat ca bunurile exportate -piei brute- nu au fost realizate din activitatea proprie a societatii, astfel ca in mod eronat aceasta a calculat impozitul pe profit pentru perioada 2001-2003 prin aplicarea cotelor de 5%, 6% respectiv 12.5% asupra partii din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor incasate de la extern in total venituri. Astfel s-a constatat neaplicabilitatea pentru societate a reducerilor prevazute de art.7 din OG nr.70/1994 modificata si completata prin OG nr.217/1999, respectiv de art.2 (4) si (5) din Legea nr.414/2002.

Recalculand impozitul pe profit datorat in conditiile constatarilor de mai sus si prin aplicarea cotei de 25% asupra profitului impozabil, organele de control au stabilit pentru perioadele financiare ianuarie-august 2001, 2002 si ianuarie-septembrie 2003 diferente de impozit.

Pentru impozitul pe profit suplimentar organele de control au stabilit in sarcina societatii majorari, dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata suplimentar stabilita:

Organele de control au constatat nerespectarea prevederilor pct.10.6 lit.e din HG nr.401/2000, societatea inregistrand cheltuieli ce nu au legatura cu activitatea agentului economic, cum ar fi: cheltuieli cu chirii, cu energia electrica si alte servicii facturate pentru spatiul nedeclarat ca punct de lucru, precum si cheltuieli cu combustibilul nejustificate prin detinerea de mijloace de transport.

S-a mai constatat nerespectarea prevederilor art.25 alin.B lit.b) din OG nr.17/2000 si cele ale art.29 alin.B lit.b) din legea nr.345/2002, conform carora persoanele impozabile platitoare de TVA sunt obligate sa solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si sa verifice intocmirea corecta a acestora, respectiv completarea tuturor elementelor de identificare, data emiterii, denumirea bunurilor/serviciilor etc, sub sanctiunea pierderii dreptului de deducere a TVA.

Pe aceasta baza s-au stabilit TVA suplimentara, majorari si dobanzi si penalitati.

III.Luand in considerare prevederile legale invocate, constatarile organelor de control, sustinerile contestatoarei si documentele existente la dosarul cauzei, se retine:

III.1.Referitor la impozitul pe profit, dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, cauza supusa solutionarii este daca cheltuielile privind chiriile, electricitatea, reparatiile si alte servicii facturate pentru punctele de lucru detinute de societate si nedeclarate organelor fiscale, sunt deductibile la calculul profitului

impozabil, in conditiile in care prin actul de control contestat nu s-a analizat in detaliu daca documentele in baza carora s-au inregistrat indeplinesc conditia de document justificativ si daca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor realizate de societate.

Perioada verificata: 28.09.2000 - 31.08.2001 si 01.01.2002 - 30.09.2003.

In fapt, conform anexei 1 paginile 6-8 la procesul verbal contestat, organele de control au stabilit nedeductibilitatea fiscala a cheltuielilor inregistrate de SC X pentru punctele de lucru nedecarate de societate, cheltuieli privind chiriile, electricitatea, reparatiile si alte servicii facturate societatii.

Contestatoarea arata ca pentru nedecararea punctelor de lucru unitatea a fost sanctionata contraventional, sustinand ca reprezentantii directiilor finantelor publice pe raza carora se afla aceste puncte de lucru, i-au comunicat faptul ca in conditiile in care nu are salariati, nu are obligatia de a declara puncte de lucru.

In drept, art.4(6) din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 republicata, privind impozitul pe profit, cu modificarile ulterioare, prevede:

“În întelesul 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, conditiile de document justificativ[...]

Art.9(7) din Legea nr.414/2002 prevede:

“Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:[...]

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările si completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operatiunii[...]

Se retine ca in procesul verbal organul de control nu face o analiza detaliata a facturilor emise pentru punctul de lucru nedecarat, analiza in urma careia sa rezulte daca acestea indeplinesc sau nu conditiile de document justificativ, astfel cum prevede Legea nr.82/1991 cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, art.4(1) din Ordonanta Guvernului nr.70/1994 republicata, privind impozitul pe profit, prevede:

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate si lucrări executate, inclusiv din câstiguri din orice sursă, si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

iar art. 7(1) din Legea nr.414/2002 prevede:

”Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Prin urmare, deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit este data de legea fiscală, în condițiile prevăzute de aceasta, astfel încât sancțiunile privind nedeclararea punctelor de lucru sunt prevăzute expres în actul normativ care reglementează această obligație și nu constituie temei pentru neacceptarea deductibilității cheltuielilor.

În condițiile în care prin actul de control nu s-a analizat dacă efectuarea acestor cheltuieli a fost necesară desfășurării activității societății -comercializare piei- și în consecință, dacă reprezintă costuri aferente veniturilor realizate, respectiv dacă spațiile respective au fost folosite la depozitarea, sortarea marfurilor etc, sau au fost detinute fără a avea legătura cu activitatea contribuabilului se va desființa capitolul referitor la impozitul pe profit din procesul verbal contestat, urmând ca organele de control ale Direcției Controlului Fiscal, prin altă echipă de control, să întocmească un nou proces verbal, în vederea reverificării sumelor cu titlu de impozit pe profit datorate de societate. La reverificare vor fi analizate și celelalte motivații formulate prin contestație.

III.2.Referitor la taxa pe valoarea adăugată, dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă motivele de reverificare reprezintă elemente suplimentare, necunoscute organelor de control care au efectuat verificările anterioare și de natură să modifice rezultatele acestora.

Perioada verificată: 01.10.2000 - 30.04.2003.

În fapt, conform anexei 1 la procesul verbal din 8.12.2003, societatea a mai fost verificată cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.10.2000 - 30.04.2003.

Unitatea susține că a beneficiat de rambursarea de la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată, în baza actelor de control încheiate la datele de 25.09.2001, 10.07.2002, 25.11.2002, 19.02.2003 și 26.05.2003.

Conform referatului din 07.10.2003 organele de control au solicitat conducerii Direcției Generale a Finanțelor Publice reverificarea taxei pe valoarea adăugată datorată de societate de la înființare și până la data de 30.04.2003, pe considerentul că furnizorul principal de marfa al societății verificate, a fost înregistrat la Oficiul Registrului Comerțului doar la data de 19.06.2002.

Datele suplimentare invocate prin referat nu sunt de natură să constituie o neregulă, și implicit să modifice rezultatele controalelor

anterioare. In acest sens mentionam faptul ca art.16(1) din Ordonanta de urgentă a Guvernului nr.76/2001 prevede obligativitatea comerciantilor de a-si preschimba certificatul de inmatriculare la Oficiul Registrului Comertului, in vederea atribuirii codului unic de inregistrare:

**“(1) În termen de 12 luni comerciantii constituiti anterior datei intrării în vigoare a prezentei ordonante de urgentă au obligatia de a solicita, la Biroul unic, preschimbarea actualului certificat de înmatriculare si a codului fiscal cu noul certificat de înregistrare continând codul unic de înregistrare atribuit.”**

De altfel, conform certificatului de inmatriculare transmis prin fax de Directia Generala a Finantelor Publice pe a carei raza teritoriala isi are domiciliul fiscal, certificat eliberat la data de 23.03.1996 de Oficiul Registrului Comertului, furnizorul a fost initial inmatriculat in registrul comertului la data de 07.04.1992.

De asemenea, se retine ca la anexa 1 a procesului verbal contestat organele de control prezinta actele, incheiate anterior, privind rambursarea TVA, astfel: procesul verbal din 25.09.2002 prin care s-a verificat taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.10.2000 - 31.08.2001 si s-a dispus rambursarea, procesul verbal din 10.07.2002 prin care s-a verificat taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.09.2001 - 30.04.2002 si s-a dispus rambursarea, procesul verbal din 25.11.2002 prin care s-a verificat taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.05.2002 - 31.10.2002 si s-a dispus rambursarea, procesul verbal din 19.02.2003 prin care s-a verificat taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.11.2002 - 31.12.2002 si s-a dispus rambursarea si procesul verbal din 26.05.2003 prin care s-a verificat taxa pe valoarea adaugata pentru perioada 01.01.2003 - 30.04.2003 si s-a dispus rambursarea .

De asemenea, organele de control justifica reluarea controlului pe considerentul ca exista suspiciuni de fals si uz de fals privind facturile fiscale emise de furnizorii societatii, fapt pentru care acestea s-au adresat altor directii generale ale finantelor publice, pe a caror raza isi au sediile principalii furnizori ai contestatoarei, fara insa a mentiona rezultatele acestor demersuri, si implicit, fara a preciza elementele noi, necunoscute la controalele anterioare, care sa justifice reverificarea taxei pe valoarea adaugata.

In drept, art. 19 din Ordonanta Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, aprobată prin Legea nr. 64/1999, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

**"Controlul fiscal la sediul, domiciliul ori resedinta contribuabilului sau la sediul organului de control fiscal ori, după caz, la sediul serviciilor de specialitate ale autorităților**

**administratiei publice locale, se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit si pentru fiecare perioadă supusă impozitării.**

**Prin exceptie de la prevederile alin. 1, conducătorul organului de control fiscal competent sau, după, caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administratiei publice locale poate decide reverificarea unei anumite perioade, dacă de la data încheierii controlului fiscal si până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut de prezenta ordonanță apar date suplimentare, necunoscute organului de control fiscal sau, după caz, serviciilor de specialitate ale autorităților administratiei publice locale la data efectuării controlului, care influentează sau modifică rezultatele acestuia".**

In legatura cu aceste prevederi, la art. 10 alin. (1) din Instructiunile de aplicare a prevederilor Ordonantei Guvernului nr. 70/1997 privind controlul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 886/1999 se precizeaza :

**"Datele suplimentare, necunoscute organelor de control fiscal la data efectuării controlului fiscal la un contribuabil, pot apărea în situatii cum sunt :**

a) efectuarea unor controale fiscale încrucisate asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte si contribuabilul în cauză;

b) obtinerea, pe parcursul actiunilor de control efectuate la alti contribuabili, a unor date sau informatii suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului într-o perioadă care a fost deja supusă controlului fiscal;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală în cadrul cercetării cazurilor de evaziune fiscală;

d) informatii obtinute de la terti, de natură să modifice sau să influenteze, în mod semnificativ, rezultatele controlului fiscal anterior".

Se retine ca motivele invocate in actul de control contestat nu sunt de natura sa modifice rezultatele verificarilor anterioare, intrucat prin procesul verbal taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar a avut la baza constatari privind necompletarea corespunzatoare a unor facturi. Astfel, modificarea rezultatului fiscal nu s-a datorat motivelor care au determinat efectuarea reverificarii, ci faptului ca elementele de identificare de pe facturi nu au fost completate corespunzator, iar din procesul verbal de reverificare nu rezulta ca aceste facturi nu au fost inregistrate in contabilitatea contestatoarei sau ca nu au fost prezentate organelor fiscale care au verificat taxa pe valoarea adaugata prin procesele verbale anterioare.

In conditiile in care, dupa cum s-a aratat, organele de control nu au prezentat datele suplimentare prevazute de lege, care sa conduca la verificarea aceleiasi taxe si pentru aceeiasi perioada, si de natura sa modifice rezultatul verificarilor anterioare, se va desfiinta capitolul referitor la taxa valoarea adaugata din procesul verbal din 10.12.2003, urmand ca organele de control ale Directiei Controlului Fiscal, prin alta echipa de control, sa intocmeasca un nou proces verbal, conform considerentelor de mai sus.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.1, art.4 si art.5(2) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.13/2001 privind solutionarea contestatiilor impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau de impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, se

## **DECIDE**

Desfiintarea capitolelor din procesul verbal 10.12.2003, referitoare la impozitul pe profit, dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit, penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, dobanzile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata si penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca organele de control ale Directiei Controlului Fiscal sa intocmeasca un nou proces verbal, in conformitate cu retinerile prezentei decizii.

Prezenta decizie poate fi atacata in termen de 30 de zile de la comunicare, la Curtea de Apel, conform procedurii legale.