



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336 85 48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 193/2010

privind soluționarea contestației depusă de

S.C. .X. .X. S.R.L. din jud..X.

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.906354/25.X.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. prin adresa nr..X./20.X.2010, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 906354/25.X.2010 cu privire la contestația formulată de S.C. .X. .X. S.R.L. cu sediul în .X. .X., bdul .X., nr.90, jud..X., înmatriculată la registrul comerțului sub nr.JX/573/1995, având cod unic de înregistrare .X., împotriva Deciziei de impunere nr..X/20.X.2009, încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X.-Activitatea de inspecție fiscală.

Constestația are ca obiect suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Constestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data comunicării Deciziei de impunere contestate, respectiv 04.X.2009, conform ștampilei aplicată de societate pe decizia de impunere contestată și de data înregistrării contestației la Agenția Națională de Administrare Fiscală–Registratura generală, respectiv 29.X.2009, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art..X., art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare

Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. .X. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere nr..X/20.X.2009, emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

1). Cu privire la respectarea condițiilor procedurale ale actului administrativ fiscal:

Societatea invocă „nelegalitatea actelor administrativ fiscale sub aspect procedural, având în vedere dispozițiile din Codul de procedură fiscală privind realizarea inspecției fiscale”, precizând că „nu au fost respectate nici dispozițiile legale care reglementează modalitatea de derulare a inspecției fiscale, și nici principiile generale de conduită în administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului consolidat, instituite de dispozițiile Codului de procedură fiscală.”

Societatea menționează că au fost încălcate “dispozițiile exprese ale art.103 alin.(1) din Codul de procedură fiscală”, întrucât inspecția fiscală s-a efectuat la sediul Direcției finanțelor publice și nu la sediul societății. Astfel, “organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile legale exprese care impun îndeplinirea condițiilor în realizarea unei activități de inspecție fiscală în vederea respectării drepturilor contribuabililor de a se apăra cu privire la orice aspecte apreciate de organul de control ca nefiind în conformitate cu prevederile legale”.

Astfel, societatea consideră că “desfășurarea inspecției fiscale la sediul organului fiscal reprezintă o încălcare a dreptului societății la apărare, vătămarea fiind una evidentă, constând în neacordarea posibilității de a prezenta informațiile și lămuririle necesare unei corecte stabiliri a situației de fapt”.

Societatea precizează că “voința legiuitorului a fost neechivocă în sensul că activitatea de control trebuie să se desfășoare la sediul persoanei juridice verificate, cu singura excepție a situației în care “nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale”, numai atunci activitatea de control putându-se desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul”.

SC .X. .X. SRL menționează că deși la sediul societății “există un spațiu adecvat efectuării verificărilor, conduita reprezentanților Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. de a nu permite efectuarea inspecției fiscale la sediul societății sau la un alt loc agreat cu acesta, a condus în mod direct la stabilirea greșită a situației de fapt”.

Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au suspendat verificarea, dar nu au înștiințat societatea de reluarea inspecției fiscale, contrar prevederilor art.6 din Ordinul nr.708/2006.

Astfel, prin *“reluarea inspecției fiscale, fără a se aduce la cunoaștința subscrisei data când aceasta va reîncepe, dincolo de împrejurarea că aceasta nu se desfășura la sediul societății”*, societatea s-a aflat în imposibilitatea să cunoască concret rezultatele controalelor încrucișate *“și consecințele acestora cu privire la situația fiscală a societății”*.

Societatea invocă nelegalitatea actelor administrativ fiscale sub aspect procedural ce *“rezultă și din încălcarea dispozițiilor art.104 alin.(1) coroborat cu art.105 alin.(2) din Codul de procedură fiscală”*.

Societatea menționează că *“și în situația în care inspecția fiscală a fost suspendată în vederea efectuării unor controale încrucișate, iar prevederile Ordinului nr.708/2006 nu menționează limitele perioadei de suspendare, lăsând la latitudinea organului de inspecție fiscală să aprecieze durata suspendării”*, *“dispozițiile Codului de procedură fiscală conțin norme exprese în ceea ce privește durata unui control fiscal”*.

S.C. .X. .X. S.R.L. precizează că inspecția fiscală a început în luna mai 2007, fiind suspendată la data de 09.X.2007, și *„toate documentele contabile ale societății fiind reținute la organele fiscale”*, societatea *„fiind pusă în situația de a solicita restituirea documentelor, întrucât era în imposibilitatea să-și efectueze înregistrările contabile aferente desfășurării activității”*.

Societatea susține că *“în măsura în care inspecția fiscală s-ar fi desfășurat la sediul subscrisei, aceasta nu ar fi fost lipsită de posesia documentelor contabile ale societății, știut fiind faptul că întocmirea oricărei situații contabile se face prin raportare la perioadele anterioare, ceea ce impune concluzia evidentă că activitatea curentă a fost afectată prin efectuarea inspecției fiscale pe o perioadă care excede celei prevăzută de dispozițiile legale în materie, pe de o parte și prin reținerea documentelor societății pe o perioadă extrem de mare, cu afectarea activității”*.

Societatea consideră că *“nu a fost respectată niciuna dintre prevederile legale instituite în scopul de a asigura o informare corectă, prealabilă desfășurării controlului, nici în ceea ce privește desfășurarea efectivă a verificărilor, stabilirea măsurilor și luarea deciziei”*, reprezentanții Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. nu și-au îndeplinit obligația de a informa societatea *“cu privire la constatările din cuprinsul procesului verbal de control”*, suprimând totodată și dreptul societății potrivit art.9 alin.(1) din Codul de procedură fiscală *“de a exprima vreo obiecțiune sau de a formula vreo apărare în ceea ce privește aspectele reținute.”*

În consecință, față de toate aspectele anterior menționate, societatea precizează că atât Raportul de inspecție fiscală cât și Decizia de impunere încheiate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X., contestate, sunt lovite de nulitate.

2). Cu privire la impozitul pe profit:

Referitor la modul de declarare a impozitului pe profit S.C. .X. .X. S.R.L. menționează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au constatat prin Raportul de inspecție fiscală – fila 5, că societatea a declarat de două ori impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei aferent anului 2004 și nu a declarat impozitul pe profit aferent anului 2005 în sumă de .X. lei, acestea sunt nelegale, deoarece societatea a declarat impozitul pe profit aferent anului 2005 în sumă de .X. lei, aspect ce rezultă din declarația de impozit pe profit înregistrată la organul fiscal sub nr.X/15.X.2006 și a achitat acest impozit, astfel cum rezultă din ordinele de plata anexate în copie.

Mai mult, societatea precizează că, întrucât obligația declarativă corectă era de .X. lei, și-a respectat obligația de a declara și de a achita impozitul pe profit datorat, achitând chiar și în plus față de ceea ce datora, respectiv a achitat suma de .X. lei, față de .X. lei cât era datorat, rezultând un impozit pe profit virat în plus în sumă de .X. lei. În această situație, suma achitată în plus, în opinia societății *“ar fi trebuit compensată cu impozit pe profit aferent anului următor și în niciun caz stabilirea unui impozit pe profit suplimentar la care să se calculeze și obligații fiscale accesorii.”*

“Or, stabilirea obligațiilor suplimentare de plată în sarcina S.C. .X. .X. S.R.L. este rezultatul nerespectării de către organele de inspecție fiscală a obligației acestora de a efectua verificările la sediul societății unde li s-ar fi oferit de către persoanele ce dețin competențe de întocmire a evidențelor contabile toate informațiile și lămuririle necesare determinării unei situații de fapt corecte”.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că societatea a înregistrat pe perioada mai 2004–.X. 2008, (lit.A din Raportul de inspecție fiscală) în contul 6811 “Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, amortizarea aferentă unor mijloace fixe pentru care a beneficiat de ajutor financiar nerambursabil acordat de către Agenția pentru Dezvoltare Regională .X. SUD .X., însă nu a înregistrat concomitent în contul 7584 “Venituri din subvenții pentru investiții”, cota parte a subvenției pentru investiții corespunzătoare amortizării calculate, și pentru care organele de inspecție fiscală acestea au procedat la majorarea veniturilor aferente acestei perioade cu suma de .X. lei, societatea precizează că a înregistrat amortizarea aferentă mijloacelor fixe pentru care a beneficiat de ajutor financiar nerambursabil ca venituri astfel:

- în luna .X. a anului 2004 a înregistrat în contul 7588 "Alte venituri din exploatare" suma de .X. lei, conform bilanței de verificare din luna .X. 2004, anexată la contestație,

- în luna .X. a anului 2005 a înregistrat în contul 7417 "Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri" suma de .X. lei, conform bilanței de verificare din luna .X. 2005, anexată la contestație,

- în lunile mai și .X. și .X. a anului 2006 a înregistrat în conturile 7416 "Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare" și 7417 "Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri" suma de .X. lei ($X + X$), conform bilanțelor de verificare din lunile mai și .X. și .X. 2006, anexate la contestație, "față de suma de .X. lei, constatată ca neînregistrată de către organul de control, rezultând venituri înregistrate în plus în sumă de X lei".

- în lunile mai și .X. și .X. a anului 2007 a înregistrat în conturile 7412 "Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile" și 7581 "Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități" suma de .X. lei ($X+X$), conform bilanțelor de verificare din lunile mai și .X. și .X. 2007, anexate la contestație, "mai puțin cu X lei, față de suma constatată de organul de control, ca fiind neînregistrată".

- în luna .X. a anului 2008, a înregistrat în contul de venituri 7416.1 "Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare", suma de .X. lei.

Mai mult, societatea precizează că, deși în paragraful 1 din fila 8 din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au constatat că amortizarea lunară ce nu a fost înregistrată pe venituri de societate în anii 2005, 2006, 2007 și 2008 este de X lei/an, fiind redat inclusiv modul de calcul al acesteia, în paragraful ultim al filei 8 din Raportul de inspecție fiscală, organele fiscale suplimentează veniturile aferente perioadei mai 2004-.X. 2008 cu suma totală de .X. lei, reprezentând cota parte din amortizarea calculată ce nu a fost înregistrată în contul 7584 Venituri din subvenții pentru investiții".

"Or, în măsura în care societatea avea obligația înregistrării pe venituri a sumei reprezentând 50% din amortizarea aferentă anilor 2005, 2006, 2007 și 2008 și care a fost calculată ca fiind de .X. lei, rezultă că suma ce ar fi trebuit înregistrată era de .X., iar impozitul pe profit aferent era de X lei".

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că societatea a înregistrat pe perioada .X. 2005-.X. 2008, (lit.B din Raportul de inspecție fiscală) în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", amortizarea aferentă unor mijloace fixe pentru care a beneficiat de ajutor financiar nerambursabil acordat de către Agenția pentru Dezvoltare Regională .X. SUD .X. și de Agenția X România, în calitate de autoritate

contractantă în baza contractului cadru nr.C3.10116231900053/10.X.2005 încheiat cu S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de beneficiar, fără să înregistreze concomitent în contul 7584 "Venituri din subvenții pentru investiții", cota parte a subvenției pentru investiții corespunzătoare amortizării calculate, și pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea veniturilor aferente acestei perioade cu suma de .X. lei, societatea precizează că organul fiscal a reținut că partea din amortizarea lunară ce nu a fost înregistrată pe venituri de societate "în anii 2006, 2007 și 2008 este de .X."

"Or, din documentele atașate prezentei", rezultă că "societatea a înregistrat veniturile aferente amortizării lunare în luna .X. a anului 2009, iar în raport de această stare de fapt, organul de control avea obligația reținerii constatării ce rezultă din documente și față de care se impunea recunoașterea caracterului deductibil al acestor cheltuieli și nicidecum reîntregirea bazei impozabile și calcularea unui impozit pe profit suplimentar. Cel mult, în măsura în care se aprecia că societatea a efectuat înregistrări contabile cu întârziere puteau fi determinate eventuale majorări de întârziere, dar nicidecum nerecunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor cu amortizarea".

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că societatea a înregistrat în evidența contabilă pe perioada .X. 2006–.X. 2008, (lit.C din Raportul de inspecție fiscală), cheltuieli cu amortizarea, întreținerea și reparația, cu dobânzile și asigurările aferente ratelor de leasing unui număr de 22 de autoturisme, în condițiile în care avea dreptul la înregistrarea acestor cheltuieli doar pentru un număr de 13 autoturisme, și pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea cheltuielilor cu amortizarea, întreținerea și reparația, cu dobânzile și asigurările aferente unui număr de 9 autoturisme, societatea precizează:

- organele de inspecție fiscală "în mod nelegal" au diminuat cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de .X. lei, aferentă celor nouă autoturisme "întrucât autoturismele respective îndeplinesc condițiile de mijloace fixe amortizabile, acestea fiind folosite numai în interesul firmei, fapt demonstrat cu foile de parcurs anexate și cu procesul verbal de folosință în care se specifică faptul că autoturismul va fi utilizat numai în interesul firmei".

- "cheltuielile cu funcționarea, întreținerea și reparația autoturismelor în sumă de .X. lei aferente perioadei 2007-2008 sunt deductibile, în sensul dispozițiilor art.21 alin.(3) lit.n) din Codul fiscal, având în vedere că angajații în funcție de conducere au beneficiat decât de un singur autoturism alocat pentru desfășurarea activității", potrivit înscrisurilor atașate, respectiv foi de parcurs și procese-verbale de folosință, precum și decizia directorului general.

- "cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu autoturismele achiziționate în leasing sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, întrucât autoturismele au fost utilizate numai în interesul firmei".

• În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2004:

a) Referitor la cheltuiala aferentă trimestrului X.2004-X 2004, în sumă de .X. lei reprezentând contravaloarea facturii seria BACT nr..X./26.X.2004 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. .X., pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere, întrucât din verificările încrucișate s-a constatat că factura respectivă nu figurează în plaja de numere de facturi fiscale achiziționate de societatea emitentă, SC .X. .X. SRL precizează că:

- factura *“a fost introdusă corect pe cheltuieli în contabilitate”, și nu sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal*, potrivit cărora nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, întrucât *“factura în discuție”* reprezintă document justificativ, potrivit prevederilor H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora. În susținerea cauzei, societatea invocă Deciziile nr..X./16.X.2002 și nr..X./22.X.2002 emise de Înalta Curte de Casație și Justiție.

- *“nu este imputabil societății împrejurarea că factura nu figurează în plaja de numere a facturilor achiziționate de societatea emitentă sau de faptul că aceasta nu a înregistrat în contabilitatea proprie respectiva factură, având în vedere că S.C. .X. .X. S.R.L. nu are obligația ca la primirea unei facturi să verifice proveniența acesteia, dreptul de deducere a cheltuielii respective nefiind condiționat de eventualele obligații ce le-ar avea emitentul facturii”*.

- Referitor la faptul că factura nu a fost însoțită de aviz de însoțire a mărfii este nelegală, întrucât lipsa avizului nu dă dreptul organului de control de a diminua cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuiala deductibilă. În exercitarea dreptului de deducere a acestei cheltuieli societatea susține existența documentelor justificative, respectiv, factura, nota de intrare - recepție și bonul de consum anexate în copie.

b) Referitor la cheltuielile aferente trimestrului X 2004-.X. si .X.2004, reprezentând consumul de îngrășăminte în sumă de .X. lei, prin facturile emise de S.C. .X. Com .X. S.R.L., societatea susține că acest consum este corect înregistrat în contabilitate, facturile respective având calitatea de document justificativ, acestea fiind însoțite și de note de intrare recepție și bonuri de consum.

De asemenea, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că nu au fost respectate prevederile O.G. nr.15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare, S.C. .X. .X. S.R.L. precizează că acestea nu pot fi reținute în nerecunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de societate, ci cel mult s-ar fi constatat eventuale fapte

contravenționale ce se sancționează cu amendă contravențională, *“însă, de vreme ce s-a prescris dreptul organului fiscal pentru constatarea eventualelor contravenții, este evidentă intenția organului fiscal de a reține cu orice preț obligații fiscale în sarcina societății.”*

c) Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la luna .X. 2004, când au suplimentat veniturile societății cu suma de .X. lei, aferente facturilor .X./15.X.2004 și nr..X./31.X.2004, considerând că facturile respective nu reprezintă documente justificative, societatea apreciază nelegale aceste constatări, deoarece acestea nu au expus motivele de fapt și de drept pentru care nu au recunoscut caracterul deductibil al facturilor menționate mai sus.

În consecință, pentru toate motivele mai sus expuse, societatea solicită admiterea contestației și înlăturarea tuturor constatărilor organelor de inspecție fiscală ce au stat la baza stabilirii unor obligații fiscale suplimentare aferente anului 2004, cu consecința exonerării societății de la plata acestora.

• În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2005:

a) Referitor la cheltuiala aferentă trimestrului I.2005-.X. 2005 privind factura nr..X./07.X.2005 în sumă de .X. lei, societatea precizează că aceasta este deductibilă, deoarece *“existența facturii atestă efectuarea cheltuielii respective, precum și faptul că aceasta este cheltuială cu deplasarea angajaților societății ce au fost delegați în interesul subscrisei și nu în scopuri personale”*, așa cum rezultă din ordinele de deplasare aferente facturilor.

b) În ceea ce privește veniturile lunii .X. 2005, în sumă de .X. lei, societatea menționează că acestea au fost înregistrate în contabilitate în mod global, și anexează situația veniturilor înregistrate în luna .X. 2005 și menționate la fila 24 din Raportul de inspecție fiscală.

c) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, stabilit de organele fiscale pentru neînregistrarea facturilor în sumă de .X. lei, societatea susține că acesta a fost calculat în mod eronat, întrucât aceste venituri au fost înregistrate în luna .X. 2006, fapt recunoscut și în Raportul de inspecție fiscală-fila 25, sancțiunea pentru o eventuală înregistrare cu întârziere nefiind calcularea unui impozit pe profit suplimentar.

d) Cu privire la constatările lunii .X. 2005, societatea menționează că acestea sunt neîntemeiate, întrucât veniturile în sumă de .X. lei au fost înregistrate în mod global în luna .X. 2005 și anexează situația veniturilor înregistrate în luna .X. 2005 în vederea clarificării situației de fapt.

e) Referitor la cheltuielile trimestrului X.2005-.X. 2005, în sumă de .X. lei, aferente facturii nr..X./28.X.2005 emisă de S.C. .X. S.A., societatea susține că au fost corect înregistrate ca deductibile, întrucât au fost efectuate

de angajații societății aflați în delegație în interesul societății și nu în scop personal cum greșit s-a reținut în raportul de inspecție fiscală.

Pentru toate motivele de mai sus, societatea solicită anularea obligațiilor fiscale constând în impozit pe profit suplimentar stabilit de organele de inspecție fiscală pentru anul 2005.

• În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2006:

a) Referitor la luna .X. 2006 -trimestrul X.2006, facturile fiscale nr.9279902 și nr.9279903 din .X. 2006-sucursala .X., societatea menționează că în mod corect a stornat de pe venituri suma de .X. lei, *“întrucât facturile în discuție au fost remise clientului, motiv pentru care nu mai există un document justificativ care să stea la baza înregistrării venitului respectiv în contabilitatea societății. Ulterior facturile au fost din nou înregistrate la capitolul venituri, înregistrarea fiind în conformitate cu dispozițiile legale”*.

b) În ceea ce privește factura nr.02932651/24.X.2006, societatea precizează că aceasta *“a fost înregistrată în evidența contabilă la venituri în mod global, aspect ce rezultă din bilanța de verificare lunară și jurnalul operațiunilor contabile”*.

c) Referitor la luna .X. 2006 - trimestrul X.2006, societatea contestă diminuarea dispusă de organele de inspecție fiscală a cheltuielilor în sumă de .X. lei reprezentând amortizarea autoturismului Skoda Octavia, întrucât aceasta a fost utilizat numai în interesul firmei, potrivit foilor de parcurs și proceselor verbale de predare încheiate în acest sens.

d) Societatea consideră că este nelegală diminuarea cheltuielilor în sumă de .X. lei aferente lunii .X. 2006 provenite din înregistrarea pe consum a ierbicidelor pentru culturile soia, floarea soarelui, orz, porumb, muștar, rapiță și ogor, întrucât acestea sunt aferente unor operațiuni reale, ierbicidele fiind utilizate pentru producția agricolă aferentă anului 2006. Societatea precizează că anexează în acest sens situația terenului cultivat, fișe pe culturi aferente perioadei 2004-2008, situațiile privind producțiile obținute pe culturi în perioada 2004-2008, situația culturilor calamitate pentru perioada 2004-2008.

e) Referitor la facturile de aprovizionare de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.S.R.L., societatea menționează că în raport de prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal și pct.44 din Normele metodologice la Codul fiscal, acestea *“indeplinesc calitatea de document justificativ și au fost înregistrate în contabilitate”, iar “faptul că unele dintre aceste facturi au fost completate în mod necorespunzător nu dă dreptul organului fiscal de a le înlătura caracterul deductibil al acestora.”*

Totodată, societatea precizează că nu poate fi răspunzătoare pentru eventualele omisiuni din conținutul facturilor, culpa sub acest aspect fiind a celor care le-au întocmit, dar *“completarea necorespunzătoare a*

facturilor nu înlătură caracterul deductibil al cheltuielilor respective putând, cel mult, să fie de natură a atrage sancțiuni contravenționale”.

Referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală că S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.S.R.L. nu sunt plătitoare de TVA, societatea susține că această constatare nu este imputabilă ei, întrucât *„de vreme ce societățile furnizoare au menționat pe facturi și TVA aferentă prețului, obligația S.C. .X. .X. S.R.L. era aceea de a plăti către furnizori suma facturată cu TVA, furnizorului revenindu-i obligația de a-l vira la bugetul de stat”.*

De asemenea, referitor la constatarea organelor de inspecție fiscală că societățile emitente ale facturilor nu au depus la organele fiscale teritoriale bilanșurile contabile, societatea consideră că această constatare este neîntemeiată, *“acest motiv neputând fi apreciat în înlăturarea caracterului deductibil al unei cheltuieli efectuate de societatea subscrisă, știut fiind că nedepunerea situațiilor contabile reprezintă contravenție și se sancționează ca atare potrivit dispozițiilor legale speciale”.*

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală că facturile în discuție nu figurează înregistrate în plaja de numere a facturilor achiziționate de aceste societăți, SC .X. .X. SRL precizează că această constatare este nelegală, acest aspect nefiindu-i imputabil.

Referitor la constatările organelor de inspecție fiscală, potrivit cărora au fost efectuate plăți în numerar mai mari de X lei, societatea menționează că acest fapt reprezintă cel mult o contravenție, sancționată, de altfel, conform dovezilor anexate, în nici un caz organul de inspecție fiscală nu avea dreptul de a înlătura caracterul deductibil al cheltuielii respective.

Pentru toate motivele de mai sus, societatea solicită desființarea tuturor constatărilor organelor de inspecție fiscală, aferente anului 2006.

• În ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2008:

a) Referitor la constatările anului 2008, *“întrucât acestea sunt similare celor aferente anului 2007, pentru motivele arătate”,* societatea solicită și anularea constatărilor și concluziilor reținute pentru anul 2008, *“precum și a obligațiilor fiscale impuse pentru acest an în sarcina SC .X..”*

b) În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală privind luna .X. 2008 referitoare la diminuarea cheltuielilor cu suma de .X. lei provenită din înregistrarea în evidența contabilă în contul 3028 ”Alte materiale consumabile” conform facturii fiscale nr.0025995/24.X.2008 emisă de S.C .X.S.R.L. .X., în valoare de .X. lei, societatea consideră că *“este o măsură nelegală, întrucât factura în cauză este un document justificativ în sensul legii, fiind înregistrată în evidența contabilă în conformitate cu prevederile legale în*

vigoare”, și anexează în acest sens facturile, notele de recepție și bonurile de consum emise.

Totodată, societatea precizează că nu îi este imputabil faptul că facturile emise de acest furnizor nu au fost înregistrate în contabilitatea sa proprie.

Având în vedere cele de mai sus, societatea solicită anularea impozitului pe profit în sumă de .X. lei precum și a majorărilor de întârziere aferente în sumă de .X. lei și a penalităților de întârziere în sumă de .X. lei, stabilite prin Decizia de impunere nr..X/20.X.2009.

3). Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

Societatea apreciază că *“și aceste constatări sunt nelegale, deoarece facturile ce au făcut obiectul analizei organelor de inspecție fiscală sunt, fără excepție, documente justificative în baza cărora se poate exercita dreptul de deducere”*.

S.C. .X. .X. S.R.L. precizează că facturile supuse controlului, precum și bonurile de consum și alte documente justificative înregistrate în contabilitate *“îndeplinesc condițiile menționate în Normele metodologice, incluzând, inter alia, elemente de identificare a facturilor, mențiuni privind prestatorul serviciului, valoarea serviciului etc.”*

Societatea menționează că *“în accepțiunea reglementărilor contabile, factura reprezintă prin însăși natura ei un document justificativ, potrivit prevederilor H.G. nr.831/1997, iar conform Nomenclatorului formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare factura servește ca document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului”*.

Societatea precizează că: *“deducerea TVA aferentă prestărilor de servicii achiziționate de societate trebuie analizată potrivit reglementărilor Titlului VI din Codul Fiscal și nu reglementărilor Titlului II din Codul Fiscal privitoare la impozitul pe profit”, iar “prevederile Titlului VI din Codul Fiscal privitoare la TVA nu limitează exercitarea dreptului de deducere de exercitarea deductibilității fiscale a cheltuielilor aferente la calculul impozitului pe profit”*.

Societatea enunță prevederile art.145 alin.(1). alin.(3) și alin.(8), art.126 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.b) pct.1 din Codul fiscal precizând că, din interpretarea acestor dispoziții legale rezultă că în calitate de persoană juridică înregistrată ca plătitor de TVA, era *“pe deplin îndreptățită”* să deducă TVA din facturile analizate de organele de inspecție fiscală, *“de vreme ce în speță erau îndeplinite toate cerințele legale pentru exercitarea dreptului de deducere”*.

S.C. .X. .X. S.R.L. solicită anularea obligațiilor fiscale constând în taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar având în vedere următoarele argumente:

a) Societatea precizează că în perioada .X. 2007-.X. 2008, *“a dedus corect TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziționării autoturismelor, întrucât acestea au fost utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile”*, conform foilor de parcurs și proceselor verbale de predare-primire anexate contestației.

b) Societatea menționează că *“a dedus corect suma de .X. lei pentru autoturismele achiziționate în leasing, acestea fiind utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile”*.

c) Societatea consideră că *“a dedus corect suma de .X. lei pentru cheltuielile privind funcționarea, întreținerea și reparația autoturismelor, acestea fiind utilizate în scopul realizării de operațiuni taxabile”*.

d) Societatea precizează că *“a dedus corect suma de .X. lei aferentă bonurilor pentru aprovizionarea cu combustibili, întrucât aceste consumuri sunt justificate cu foi de parcurs și în urma controlului s-a înscris pe acestea denumirea firmei, codul fiscal și numărul de înmatriculare al autoturismului, ceea ce impune concluzia că acestea sunt documente justificative și prin urmare achizițiile aferente acestor bonuri sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile”*.

În ceea ce privește TVA stabilită suplimentar aferentă anului 2005, pentru bonuri fiscale pentru aprovizionarea cu combustibili, societatea consideră că a dedus corect suma de .X. lei, *“întrucât aceste consumuri sunt justificate cu foi de parcurs și după sesizarea unor erori inerente activității într-o societate comercială cu un volum important de documentație, s-au completat unele omisiuni privitoare la denumirea firmei, codul fiscal și numărul de înmatriculare al autoturismului”*.

e) Referitor la TVA în sumă de .X. lei aferentă facturii nr..X./26.X.2004 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L., societatea menționează că *“aceasta îndeplinește condiția de document justificativ, subscrisa nefiind răspunzătoare pentru faptul că furnizorul nu și-a înregistrat în contabilitate această factură”*.

f) Societatea susține că a dedus corect TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor emise de S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L., *“aceste facturi îndeplinesc condițiile de documente justificative, dreptul de deducere exercitat de societatea subscrisă nefiind condiționat de obligația de a verifica dacă furnizorul respectiv a înregistrat în contabilitate, în conformitate cu dispozițiile legale în materie”* aceste facturi.

g) În ceea ce privește TVA suplimentar în sumă de .X. lei (X - X - X), precum și obligațiile accesorii aferente anului 2004, societatea precizează că *“acestea au fost stabilite fără analizarea fișei sintetice pe plătitor, din care rezultă faptul că sucursala .X. avea înregistrat TVA de rambursat în sumă de .X. lei, iar eventualele obligații suplimentare ar fi trebuit stabilite doar după efectuarea unei compensări a sumelor de restituit cu orice sume datorate de societate”*.

h) Societatea precizează că *“a fost exercitat dreptul de deducere în mod corect în legătură cu factura emisă de S.C. .X.S.A. aceasta fiind aferenta unor operațiuni taxabile, precum și în ceea ce privește aplicarea măsurilor simplificate asupra facturii nr.01798907/31.X.2005 emisă de S.C. TVA S.A. .X., măsura diminuării TVA deductibilă cu suma de .X. lei pentru luna .X. 2005 fiind nelegală”*.

i) Referitor la constatările aferente perioadei .X.–.X.2005, societatea consideră că acestea trebuie înlăturate întrucât *“și-a exercitat dreptul de deducere în această perioadă în baza facturilor înregistrate în contabilitate în conformitate cu dispozițiile legale, acestea având calitatea de documente justificative, TVA aferentă acestora fiind deductibilă, factura fiind documentul care permite exercitarea dreptului de deducere”*.

j) În ceea ce privește constatările aferente anului 2006, societatea menționează că *“exercitarea dreptului de deducere s-a făcut exclusiv în baza unor documente care îndeplineau calitatea de documente justificative” și “toate achizițiile au fost destinate utilizării operațiunilor taxabile, fiind pe deplin aplicabile dispozițiile art.145 din Codul fiscal.”*

k) Referitor la constatările aferente anului 2007 privind TVA deductibilă aferentă achiziționării, întreținerii și reparației unor autoturisme, societatea precizează că sunt nelegale, *“având în vedere că autoturismele au fost achiziționate în interesul societății”*. Aceleași argumente sunt invocate de societate și pentru achiziționarea autoturismelor în leasing, *“acestea fiind utilizate exclusiv pentru operațiuni taxabile, precum și în ceea ce privesc cheltuielile cu funcționarea, întreținerea și reparațiile autoturismelor, TVA fiind deductibil în aceste cazuri”*.

l) Referitor la constatările cu privire la TVA stabilită suplimentar ca fiind aferentă lunii .X. 2007, societatea menționează că *“este în mod greșit stabilit”, “întrucât animalele constatate lipsă cu ocazia controlului în suma de .X. lei se regăsesc în patrimoniul societății, aspect ce rezultă din lista de inventariere a acestora anexată prezentei contestații, lista de inventariere ce a*

fost identificată ulterior desfășurării controlului în locația .X., respectiv la locul efectuării inventarierii faptice”.

m) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr.6442512/01.X.2007 emisă în baza contractului nr.140/29.X.2006, societatea consideră că a dedus corect această sumă *“având în vedere că obiectul contractului menționat nu s-a mai realizat, iar contractul a fost reziliat”.*

Societatea precizează că aceeași concluzie trebuie reținută cu privire la constatările lunii .X. 2007, când organele de inspecție fiscală au procedat la suplimentarea TVA cu suma de .X. lei reprezentând TVA provenită din storno avans factura nr.6442512/01.X.2007 și nr.6442504/05.X.2007, întrucât și în această situație obiectul contractului în baza căruia s-au emis facturile purtătoare de TVA nu s-a mai realizat, contractul fiind reziliat. Totodată, societatea consideră că a înregistrat corect TVA deductibilă în sumă de .X. lei, aferentă facturii nr.9134559/27.X.2007, reprezentând contravaloare avans, conform contract nr.22/20.X.2007, stornată în .X. 2009 pentru neîndeplinirea obiectului contractului.

n) Referitor la constatările aferente anului 2008, TVA aferentă achiziționării autoturismelor în sumă de .X. lei, societatea menționează că aceasta a fost corect înregistrată, *“acestea fiind folosite exclusiv în scopul utilizării lor în operațiuni taxabile”.* Aceleași aspecte trebuie reținute *“și în cazul TVA deductibilă aferentă achiziționării autoturismelor în leasing și aferentă cheltuielilor cu funcționarea, întreținerea și reparația autoturismelor.”*

În ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale constând în TVA de plată ca urmare a neînregistrării a două facturi emise de S.C. .X.S.R.L., societatea apreciază că acestea sunt nelegale întrucât *“culpa aparține exclusiv furnizorului, exercitarea dreptului de deducere de către .X. nefiind condiționată de îndeplinirea unor eventuale obligații ale emitenților”.*

“Având în vedere că obligațiile fiscale suplimentar stabilite de organele de inspecție fiscală nu sunt fundamentate în fapt și în drept”, societatea solicită înlăturarea și a obligațiilor accesorii suplimentare, “în virtutea principiului “accesoriul urmează regula principalului” (“accesorium sequitur principalem”), constând în dobânzi, majorări și penalități de întârziere.”

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr..X./16.X.2009 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X/20.X.2009, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. –Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Perioada supusă inspecției fiscale generale a fost 01.X.2004-28.X.2007, iar prin avizul de inspecție fiscală nr..X./09.X.2009 s-a solicitat și verificarea perioadei 01.X.2007-31.X.2008.

Inspecția fiscală generală a fost efectuată urmare adresei nr.35389/05.X.2007 emisă de Direcția Antifraudă Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Organele de inspecție fiscală au suspendat începând cu data de 09.X.2007 inspecția fiscală generală aferentă perioadei .X. 2004- .X. 2007 datorită solicitării efectuării unor controale încrucișate fiind întocmit în acest sens referatul nr.91/09.X.2007.

Societatea a fost înștiințată de suspendarea inspecției fiscale generale prin adresa nr.92/09.X.2007, iar prin adresa nr..X./21.X.2008 asupra reluării inspecției generale.

1. Cu privire la impozitul pe profit:

a) Referitor la modul de declarare a impozitului pe profit:

Organele de inspecție fiscală au analizat fișa pe plătitor editată în data de 19.X.2009 și transmisă de Biroul evidență analitică pe plătitor și au constatat că S. C. .X. .X. S.R.L. a declarat de două ori impozitul pe profit aferent anului 2004 în sumă totală de .X. lei, și nu a declarat impozitul pe profit aferent anului 2005 în sumă totală de .X. lei.

Potrivit prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe față de creanța fiscală declarată, la momentul inspecției fiscale, respectiv impozit pe profit în sumă totală de .X. lei (.X. lei-.X. lei), majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei și penalități de întârziere în sumă totală de X lei.

b) Referitor la modul de calcul al impozitului pe profit:

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada X 2004-.X. 2008, societatea a înregistrat în contul 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, amortizarea aferentă unor mijloace fixe pentru care a beneficiat de ajutor financiar nerambursabil acordat de Agenția pentru Dezvoltare Regională .X. SUD .X. și de Agenția X România și nu a înregistrat concomitent în contul 7584 ”Venituri din subvenții pentru investiții”, cota parte a subvenției pentru investiții (50%) corespunzător amortizării calculate, așa cum se prevede pentru perioada mai 2004-.X. 2005 la cap.V „Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile” din O.M.F.P. nr.306/2002, și pentru perioada .X. 2006-.X. 2008, pct.196 și 197 alin.(2) – Secțiunea 7 din Anexa la O.M.F.P. nr.1752/2005.

Pentru amortizarea lunară aferentă mijloacelor fixe subvenționate de către Agenția pentru Dezvoltare Regională .X. SUD .X. ce nu a fost înregistrată pe venituri în perioada mai 2004-.X. 2008, organele de inspecție

fiscală au suplimentat veniturile cu suma de .X. lei, respectiv cu suma de .X. lei în anul 2004 și cu suma de .X. lei/an, în perioada 2005-2008.

Pentru amortizarea lunară aferentă mijloacelor fixe subvenționate de către Agenția X România ce nu a fost înregistrată pe venituri în perioada .X. 2005-.X. 2008, organele de inspecție fiscală au suplimentat veniturile cu suma de .X. lei, respectiv cu suma de .X. lei în anul 2005 și cu suma de .X. lei/an în perioada 2006-2008.

c) De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- în perioada .X. 2006-.X. 2008, societatea a înregistrat pe cheltuieli amortizarea unui număr de 9 autoturisme în sumă de .X. lei, care nu au fost utilizate pentru "producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative", contrar prevederilor art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, neavând astfel calitatea de mijloc fix amortizabil.

- în perioada .X. si .X.2007-.X. 2008, societatea a înregistrat cheltuieli cu întreținerea și reparația autoturismelor ce nu au fost utilizate de administratorul societății sau de personalul cu funcții de conducere din cadrul societății, în sumă totală de .X. lei, contrar prevederilor art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- în perioada verificată, societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei, reprezentând dobânda și asigurările aferente unui număr de 4 autoturisme achiziționate în leasing, în condițiile în care autoturismele respective nu au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice, contrar prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

d) Organele de inspecție fiscală au procedat la diminuarea cheltuielilor societății, astfel:

- pentru luna mai 2004, cu suma de .X. lei, reprezentând consum de azotat de amoniu,

- pentru luna .X. si .X.2004, cu suma de .X. lei, reprezentând consum îngrășămintă chimice,

- pentru luna .X.2005 cu suma de .X. lei, reprezentând servicii înregistrate în baza unor facturi fiscale emise de societățile .X. S.R.L., .X. Com S.R.L. și T.X. S.R.L., societăți care în această lună nu au emis facturi fiscale către SC .X. .X. SRL,

- pentru luna .X. 2006, cu suma de .X. lei, reprezentând consum de ierbicide pentru culturile de soia, floarea soarelui, grâu, orz, porumb, muștar, rapiță și ogor, în baza unor bonuri de consum emise în perioada .X. – .X. 2006.

Referitor la facturile fiscale în baza cărora S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat achizițiile de azotat de amoniu, îngrășăminte chimice și ierbicide, organele de inspecție au constatat că acestea nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, întrucât:

- factura seria BACT nr..X./26.X.2004 emisă de către S.C. .X. .X. S.R.L. în baza căreia societatea a înregistrat achiziția azotatului de amoniu, nu figurează în plaja de facturi fiscale și nici în jurnalele de vânzări și în evidența contabilă a societății emitente potrivit constatărilor efectuate în verificări încrucișate,

- la analizarea situației stocurilor, intrărilor și ieșirilor de materiale auxiliare (ierbicide, îngrășăminte, etc) din perioada .X. – .X. 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că bonurile de consum emise, nu puteau fi înregistrate în perioada respectivă, deoarece valoarea acestora depășește valoarea materialelor auxiliare (ierbicide, îngrășăminte, etc) înregistrate în gestiune.

- facturile seria BVDQ nr.8977673/30.X.2004 și nr.8977700/06.X.2004 emise de către S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L. .X., în baza căreia societatea a înregistrat achiziția de îngrășăminte chimice, precum și facturile emise de S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X.Company S.R.L. .X., în baza căreia societatea a înregistrat achiziția de ierbicide, nu respectau prevederile art.3 alin.(1) și (2) din OMFP nr.29/2003 privind aplicarea H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora,

- potrivit bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L. .X., nu a înregistrat niciun fel de venituri și cheltuieli în anul 2004, iar cifra de afaceri înregistrată de S.C. .X. S.R.L. .X., pentru anul 2006 este în sumă de .X. lei, în condițiile în care valoarea fără TVA a facturilor înregistrate de S.C. .X. .X. S.R.L. este în sumă de .X. lei și mai mult această societatea nu este înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată.

- în urma verificării încrucișate la societatea emitentă s-a constatat că facturile fiscale menționate mai sus, nu figurează în plaja de facturi fiscale achiziționate de .X. Com .X. 95 S.R.L. .X..

- potrivit bazei de date a X s-a constatat că facturile fiscale seria BWCK nr.0780572/18.X.2006 și nr.0780.X./15.X.2006 nu figurează în plaja de numere a facturilor fiscale achiziționate de S.C. .X. S.R.L. .X., iar facturile seria GCA nr.0008683/12.X.2006 și nr.0008681/11.X.2006 nu figurează în plaja de numere a facturilor fiscale achiziționate de S.C. .X. S.R.L.

Referitor la facturile fiscale emise de societățile .X. S.R.L., .X. Com S.R.L. și T.X. S.R.L., în baza cărora S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuielile cu servicii în sumă de .X. lei, în luna .X.2005, în urma verificărilor încrucișate efectuate de Garda Financiară-Comisariatul General, s-a constatat că societățile respective nu au emis facturi fiscale de prestări servicii către S.C.

.X. .X. S.R.L. în luna .X.2005. Totodată, întrucât societatea a stornat în luna .X. 2006 aceste cheltuieli cu servicii în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au suplimentat cheltuielile aferente lunii .X. 2006 cu suma stornată.

e) Întrucât societatea nu a respectat prevederile art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la suplimentarea veniturilor, astfel:

- pentru .X. 2004 cu în suma totală de .X. lei, deoarece societatea a emis facturile nr..X./15.X.2004 și .X./31.X.2004 și nu le-a înregistrat în evidența contabilă,

- pentru luna .X. 2005 cu suma de .X. lei, întrucât societatea nu a înregistrat în evidența contabilă un număr de 24 chitanțe emise, reprezentând „vânzări marfă magazin”, și cu suma de .X. lei, întrucât au constatat că societatea a emis în luna .X. 2005 facturile fiscale nr.8760115/24.X.2005 și nr.8760116/24.X.2005 și a înregistrat aceste facturi în luna .X. 2006,

- pentru luna .X. 2005, cu suma de .X. lei, întrucât au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă un număr de 27 chitanțe emise, reprezentând „vânzări marfă magazin”.

- pentru luna .X. 2006, cu suma de .X. lei, întrucât au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr.02932505/30.X.2006 în valoare totală de .X. lei, din care suma de .X. lei, reprezintă venit.

- pentru luna .X. 2006, cu suma de .X. lei, întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stornat din venituri această sumă, reprezentând facturile fiscale nr.9279902 și nr.9279903, potrivit Registrului jurnal și Jurnalului pentru vânzări, fără să prezinte documente justificative pentru această înregistrare,

- pentru luna .X. 2006, cu suma de .X. lei, întrucât au constatat că societatea a emis factura fiscală nr.02932651/24.X.2005 și nu a înregistrat-o în evidența contabilă.

f) Organele de inspecție fiscală au diminuat cheltuielile aferente lunii .X. 2005, cu suma de .X. lei, reprezentând contravaloare „servicii cazare, servire masă, cină festivă, taxă hotelieră și alte servicii” pentru perioada 30.X.2004-03.X.2005, aferentă facturii nr..X./07.X.2005 emisă de S.C. .X. S.A. .X. și cheltuielile aferente lunii .X. 2005, cu suma de .X. lei, reprezentând contravaloare servicii cazare pentru perioada 17-28.X.2005, aferentă facturii fiscale nr..X./28.X.2005 emisă de S.C. .X. S.A. .X., întrucât au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

g) Organele de inspecție fiscală au diminuat cheltuielile aferente lunii .X. 2004, cu suma de .X. lei, reprezentând contravaloare asigurare de viață pentru domnul X – asociat unic și administrator al S.C. .X. .X. S.R.L.

întrucât au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(4) lit.e) și n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

h) Organele de inspecție fiscală au diminuat cheltuielile aferente lunii .X. 2006, cu suma de .X. lei, reprezentând sume înregistrate de societate în evidența contabilă, de două ori pe cheltuieli, în baza unor facturi fiscale emise de .X. .X. .X. Sud S.A.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în perioada 2004-2008, în sumă totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă totală de **.X. lei** și penalități de întârziere în sumă totală de **.X. lei**.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată:

a) Organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, întrucât societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că:

- în perioada .X. 2006- .X. 2008 societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției în leasing de autoturisme,

- în anii 2007 și 2008 societatea a dedus TVA în sumă totală de .X. lei, aferentă întreținerii, funcționării și reparației unor autoturisme care nu au fost utilizate de administratorul societății sau de personalul cu funcții de conducere din cadrul societății.

b) Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere în sumă totală de **.X. lei**, conform art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.51 alin.(2) din H.G. 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 și cu prevederile art.1 alin.(2) din OMFP nr.1714/2005 privind aplicarea prevederilor H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că în anul 2004 și în anul 2005 societatea a dedus TVA în baza unor bonuri fiscale, reprezentând combustibil, ce nu au fost completate cu denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

c) Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere în sumă totală de **.X. lei**, conform art.145 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că societatea a dedus TVA fără a avea la baza documente justificative, astfel:

- în luna .X. 2004, S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, înscrisă în factura fiscală seria BACT nr..X./26.X.2004 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. În urma verificării încrucișate la furnizor s-a constatat că această factură nu figurează în plaja de numere de facturi fiscale achiziționate de S.C. .X. .X. S.R.L., și nici în jurnalele de vânzări și în evidența contabilă a acesteia,

- în luna .X. 2004, S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, înscrise în facturile fiscale seria BVDQ nr.8977673/30.X.2004 și nr.8977700/06.X.2004 emise de S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L. .X., reprezentând contravaloare îngășământ complex. În urma verificării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, s-a constatat că S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L. .X. nu a înregistrat niciun fel de venituri și cheltuieli în anul 2004, iar în urma verificării bazei de date a Imprimeriei Naționale, s-a constatat că facturile mai sus menționate nu figurează în plaja de numere de facturi fiscale achiziționate de S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L.,

- în luna .X.2005 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei în baza unor facturi emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. Com S.R.L. și S.C. T.X. S.R.L., reprezentând servicii. În urma verificării încrucișate la furnizori s-a constatat că aceste facturi nu există în fapt, întrucât în luna .X.2005, aceste societăți nu au emis facturi fiscale de prestări servicii către S.C. .X. .X. S.R.L. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea .X. .X. S.R.L. a stornat în luna .X. 2006 suma de .X. lei, aferentă acestor facturi. Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă înregistrată în luna .X.2005 cu suma de .X. lei și au suplimentat cu aceeași sumă TVA deductibilă în luna .X. 2006 și au stabilit **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 25.X.2005-25.X.2006 în sumă de **.X. lei** și **penalități de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

- în luna .X. 2006, S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei în baza facturilor fiscale seria BWCK nr.0780572/18.X.2006 și nr.0780.X./15.X.2006 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., și seria GCA nr.0008683/12.X.2006, nr.0008681/11.X.2006 emise de S.C. .X.S.R.L. reprezentând contravaloare ierbicide. În urma verificării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, s-a constatat că S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.S.R.L. nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, iar în urma verificării bazei de date a Imprimeriei Naționale, s-a constatat că facturile mai sus menționate nu figurează în plaja de numere de facturi fiscale achiziționate de aceste societăți.

- în luna .X. 2008, S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei în baza facturilor fiscale seria MD nr.0026056/08.X.2008, și nr.0025995/24.X.2008 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentând contravaloare uree și azotat de amoniu. În urma verificării de către Garda financiară – Secția .X., s-a constatat că facturile mai sus menționate nu au fost emise de S.C. .X. S.R.L., nefiind achiziționate de către

această societate, ștampila nu corespunde celei aplicate pe facturile ce fac obiectul verificării, iar din jurnalul pentru vânzări întocmit de către S.C. .X. S.R.L., pe luna .X. 2008, rezultă că societatea nu a avut relații comerciale cu S.C. .X. .X. S.R.L.

- în luna .X. 2005, S.C. .X. .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei pe bază de NIR-uri pentru produsele finite obținute în atelierul propriu.

- în luna .X. 2005, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei fără a avea la bază documente justificative.

d) Organele de inspecție fiscală au suplimentat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de **.X. lei**, conform art.160¹ alin.(2) lit.c) și d) și alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că în luna .X. 2005, societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată deductibilă înscrisă în factura fiscală nr.01798907/31.X.2005 emisă de S.C. X S.A. .X., reprezentând contravaloare material lemnos, fără a aplica măsurile de simplificare.

e) Organele de inspecție fiscală au suplimentat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de **.X. lei**, conform art.2 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.156 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. nu a înregistrat în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată evidențiată în bonuri emise de societate, reprezentând contravaloare "vânzări marfă magazine", astfel:

- în luna .X. 2005, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei evidențiată în 24 chitanțe emise,

- în luna .X. 2005 societatea a emis factura nr.87670101 către Imprimeria Națională, facturile nr.8760115/24.X.2005 și nr.8760116/24.X.2004 către RATB RA, având taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei și le-a înregistrat în evidența contabilă în luna .X. 2006, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au suplimentat taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii .X. 2005 cu suma de .X. lei și au diminuat cu această sumă TVA colectată aferentă lunii .X. 2006. Totodată, acestea au calculat **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 25.X.2005-25.X.2006 în sumă de **.X. lei** și **penalități de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

- în luna .X. 2005, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei evidențiată în 27 chitanțe emise,

- în luna .X. 2006, conform Registrului jurnal și jurnalului pentru vânzări, societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de

.X. lei, reprezentând “storno factura fiscală nr.9279902, nr.9279903”, fără a prezenta organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru această înregistrare.

- în luna .X. 2006, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei evidențiată în factura fiscală nr.02932651/24.X.2006.

f) Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât:

- în luna mai 2006 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii nr.6644401/18.X.2006 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. .X., reprezentând contravaloare avans conform contract nr.8/2006. Obiectul contractului consta în executarea de către S.C. .X. MGM S.R.L. a lucrărilor agricole aferente anului 2006-2007, în folosul S.C. .X. .X. S.R.L., în calitate de beneficiar. Avansul respectiv a fost stornat în luna .X. 2008, conform facturii nr.06644404/25.X.2008. Întrucât în urma inspecției fiscale efectuate la S.C. .X. .X. S.R.L. s-a constatat că această societate nu a încasat avansul ce a fost facturat cu factura fiscală nr. 6644401/18.X.2006, nu are în dotare utilaje necesare efectuării acestora, drept pentru care lucrările nu au fost executate, și nu a prezentat situații de lucrări, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii mai 2006 cu suma de .X. lei și au suplimentat cu această sumă TVA deductibilă aferentă lunii .X. 2008 și au calculat **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, pentru perioada 26.X.2006-25.X.2008.

- în luna .X. 2006 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii nr.6442504/05.X.2006 emisă de S.C. .X. MGM S.R.L., reprezentând contravaloare avans conform contract nr.140/29.X.2006. Avansul respectiv a fost stornat în luna .X. 2007, conform facturii nr.6442610/27.X.2007. Întrucât obiectul contractului nu s-a realizat, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii .X. 2006 cu suma de .X. lei și au suplimentat cu această sumă TVA deductibilă aferentă lunii .X. 2007 și au calculat **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, pentru perioada 25.X.2006-25.X.2008.

- în luna .X. 2007 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii nr.6442512/01.X.2007 emisă de S.C. .X. MGM S.R.L., reprezentând contravaloare avans conform contract nr.140/29.X.2006. Avansul respectiv a fost stornat în luna .X. 2007, conform facturii nr.6442611/27.X.2007. Întrucât obiectul contractului nu s-a realizat, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii .X. 2007 cu suma de .X. lei și au suplimentat cu această sumă TVA deductibilă aferentă lunii .X. 2007 și au calculat **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, pentru perioada 25.X.2007-25.X.2008.

- în luna .X. 2007 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii nr.9134559/27.X.2007 emisă de S.C. X S.A., reprezentând contravaloare avans conform contract nr.22/20.X.2007. Avansul respectiv a fost stornat în luna .X. 2009, conform facturii nr.9134566/02.X.2009. Întrucât obiectul contractului nu s-a realizat, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii .X. 2007 cu suma de .X. lei și au calculat **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, pentru perioada 25.X.2008-25.X.2009.

g) Organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere în sumă totală de **.X. lei**, conform art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că societatea a dedus TVA aferente serviciilor care nu au fost în folosul operațiunilor taxabile, astfel:

- în luna .X. 2005 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii fiscale nr..X./07.X.2005 emisă de S.C. .X. S.A. .X., reprezentând contravaloare “servicii cazare, servire masă, cină festivă, taxă hotelieră și alte servicii”, pentru perioada 30 .X. 2004-03.X.2005,

- în luna .X. 2005 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza facturii fiscale nr..X./28.X.2005 emisă de S.C. .X. S.A. .X., reprezentând contravaloare servicii cazare pentru perioada 17 - 28.X.2005.

h) Organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că societatea avea înregistrat la finele anului 2006, conform bilanței de verificare întocmită pentru .X. 2006 “animale și plantații” în valoare de .X. lei, iar acestea nu figurau în “Procesul verbal privind rezultatele inventarierii generale întocmit la data de 15.X.2007 pentru anul 2006.

Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități de întârziere aferente.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

În ceea ce privește argumentul societății referitor la constatarea nelegalității „actelor administrativ fiscale sub aspect procedural, având în vedere dispozițiile din Codul de procedură fiscală privind realizarea inspecției

fiscale”, se reține că art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, precizează:

“Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Totodată, pentru a determina starea de fapt fiscală, art.7 alin.(2) din același act normativ, stipulează:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. ”

Art.49, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

”Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;**
- b) solicitarea de expertize;**
- c) folosirea înscrisurilor;**
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală pentru a determina starea de fapt fiscală, au procedat astfel:

- au solicitat efectuarea unor controale încrucișate la societățile furnizoare de bunuri și servicii, pentru a verifica dacă facturile înregistrate de S.C. .X. .X. S.R.L. figurează în plaja de facturi fiscale, în jurnalele de vânzări și în evidențele contabile ale societăților furnizoare în perioada menționată pe documentele justificative,

- au verificat baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, cu privire la veniturile și cheltuielile declarate de aceste societăți furnizoare, în anii precizați pe documentele justificative,

- au verificat baza de date a Imprimeriei Naționale cu scopul de a constata dacă facturile de achiziții de bunuri și servicii figurează în plaja de numere a facturilor fiscale achiziționate de furnizorii supuși controalelor încrucișate.

Având în vedere cele precizate mai sus, argumentul societății privind constatarea nelegalității „actelor administrativ fiscale sub aspect procedural, având în vedere dispozițiile din Codul de procedură fiscală privind

realizarea inspecției fiscale”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

În ceea ce privește argumentul invocat de societate referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile privitoare la locul desfășurării inspecției fiscale, art.103 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

„Locul și timpul desfășurării inspecției fiscale

(1) *Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului. Contribuabilul trebuie să pună la dispoziție un spațiu adecvat, precum și logistica necesară desfășurării inspecției fiscale. [...]*”

Astfel, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în spațiile de lucru ale contribuabilului deci, nu se stipulează în mod expres obligativitatea efectuării inspecției fiscale la sediul social, prevederea legală mai sus menționată având un caracter de recomandare și nu un caracter imperativ.

Prin urmare, argumentul societății potrivit căruia *“voința legiuitorului a fost neechivocă în sensul că activitatea de control trebuie să se desfășoare la sediul persoanei juridice verificate, cu singura excepție a situației în care “nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

Mai mult, pentru a veni în sprijinul contribuabililor supuși inspecției fiscale, legiuitorul a reglementat posibilitatea desfășurării acțiunii de inspecție fiscală și la sediul organului fiscal, astfel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului, conform prevederilor art.103 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“(2) *Dacă nu există un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se va putea desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul*”,

fără însă a se preciza obligativitatea exprimării în scris a acordului contribuabilului, precum și prevederilor art.105 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia:

“(2) *Inspecția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspecției fiscale.*”

Mai mult, prin adresa nr.567/20.X.2010, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., precizează că s-au

deplasat la sediul social al SC .X. .X. S.R.L., respectiv .X., oraș .X. .X., în baza Ordinului de serviciu nr.6/05.X.2007 și a Ordinului de deplasare nr.1 și nr.2/04.X.2007, pentru a conveni asupra modalității de desfășurare a inspecției fiscale, iar reprezentanții societății au fost de acord cu desfășurarea controlului la sediul Direcției generale a finanțelor publice .X. și totodată evidența financiar contabilă aferentă perioadei 2004-2006 a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală la sediul D.G.F.P. .X..

Având în vedere cele precizate mai sus, argumentul invocat de societate potrivit căruia organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile privitoare la locul desfășurării inspecției fiscale, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește argumentul invocat de societate referitor la faptul că “nu a fost respectată niciuna dintre prevederile legale instituite în scopul de a asigura o informare corectă, prealabilă desfășurării controlului”, art.102 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“(2) Comunicarea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:[...]”

b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală se reține că inspecția fiscală generală a fost efectuată urmare a adresei nr.35389/05.X.2007 emisă de Direcția Antifraudă Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Efectuarea inspecției fiscale a fost comunicată societății prin avizul de inspecție fiscală nr.27/05.X.2007, pentru perioada 01.X.2004-28.X.2007 și prin Avizul nr..X./09.X.2009 pentru perioada 01.X.2007-31.X.2008, ambele avize fiind anexate la dosarul cauzei.

Având în vedere cele precizate mai sus, argumentul societății potrivit căruia “nu a fost respectată niciuna dintre prevederile legale instituite în scopul de a asigura o informare corectă, prealabilă desfășurării controlului”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește argumentul invocat de societate referitor la faptul că organele de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit obligația de a informa societatea “cu privire la constatările din cuprinsul procesului verbal de control”, art.107 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“Dreptul contribuabilului de a fi informat

(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.X.2009 și adresa nr.567/20.X.2010 emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. se reține că prin adresele nr.4106/22.X.2009, nr.4509/05.X.2009, nr.4.X./07.X.2009, nr.4581/08.X.2009, nr.4328/30.X.2009, nr.4357/30.X.2009, nr.2514/20.X.2009, nr.4523/06.X.2009, nr.4428/01.X.2009, nr.3916/15.X.2009, nr.4967/21.X.2009, nr.4288/29.X.2009, nr.4703/13.X.2009, nr.4973/21.X.2009, nr.5039/23.X.2009 și nr.5.X./29.X.2009, organele de inspecție fiscală au solicitat societății documente și lămuriri în vederea stabilirii tuturor stărilor de fapt.

Totodată, se reține că societatea a transmis organelor de inspecție fiscală documentele solicitate și răspunsurile la adresele mai sus menționate.

Având în vedere cele precizate mai sus, argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală nu și-au îndeplinit obligația de a informa societatea cu privire la constatările din cuprinsul procesului verbal de control, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește argumentul invocat de societate referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au suprimat dreptul societății “de a exprima vreo obiecțiune sau de a formula vreo apărare în ceea ce privește aspectele reținute”, art.9 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“Dreptul de a fi ascultat

(1) Înaintea luării deciziei organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în data de 30.X.2009, organele de inspecție fiscală au comunicat societății “Înștiințarea pentru discuția finală” nr.5254/30.X.2009, programată pe data de 02.X.2009, ora 12, la sediul Direcției generale a finanțelor publice .X. și în care se menționa că domnul X, administratorul societății are posibilitatea să exprime în scris punctul de vedere cu privire la constatările organelor de inspecție fiscală. Urmare acestei adrese, domnul X, administratorul societății a exprimat în scris punctul de vedere “asupra rezultatelor inspecției fiscale”, potrivit copiei anexată la dosarul cauzei.

Având în vedere prevederile legale, precum și cele precizate mai sus, argumentul societății potrivit căruia organele de inspecție fiscală au suprimat dreptul societății “de a exprima vreo obiecțiune sau de a formula vreo apărare în ceea ce privește aspectele reținute”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

În ceea ce privește argumentul invocat de societate referitor la faptul că organele de inspecție fiscală au suspendat verificarea, dar nu au înștiințat societatea de reluarea inspecției fiscale, contrar prevederilor art.6 din Ordinul nr.708/2006, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât potrivit adresei nr..X./21.X.2008, societatea a fost înștiințată în vederea reluării inspecției fiscale generale.

Mai mult, referitor la argumentele societății privind **constatarea nulității** Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.X.2009 și a Deciziei de impunere nr..X/20.X.2009 art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de **“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art.43 alin.(3) [...]”**.

Analizând actele administrative fiscale existente la dosarul cauzei și invocate de societate se reține că acestea conțin toate elementele menționate de către legiuitor în cuprinsul art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Având în vedere cele menționate mai sus, Direcția generală de soluționare a contestațiilor urmează a se investi cu soluționarea pe fond a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X/20.X.2009 încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcția generală a finanțelor publice .X.-Activitatea de inspecție fiscală.

A.Referitor la suma totală de X lei reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

A1) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în bonurile fiscale prin care au fost achiziționați carburanți auto, pe motiv că acestea nu au fost completate conform prevederilor legale, respectiv cu denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al

autovehiculului în condițiile în care SC .X. .X. SRL prezintă în susținerea contestației bonuri fiscale care au înscrise elementele constatate ca fiind lipsă de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 2004-2005 SC .X. .X. SRL a achiziționat carburanți auto pe bază de bonuri fiscale și a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrise în acestea în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât bonurile fiscale de achiziție combustibili nu au fost completate conform prevederilor legale în vigoare la data întocmirii acestora, respectiv nu au fost completate datele privind denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Prin contestație societatea precizează că aprovizionarea cu combustibili se regăsește în consumurile justificate cu foi de parcurs și anexează bonuri fiscale care au înscrise elementele constatate ca fiind lipsă de organele de inspecție fiscală.

În drept, art.145 alin.(8) lit.a) și alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.X.2004, precizează:

“Dreptul de deducere [...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.(8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art.150 alin.(1) lit. b) și art.151 alin.(1) lit.b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art.155 alin.(4);”

“(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.”

coroborat cu prevederile pct.51 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.X.2004, care stipulează:

“51. Norme metodologice: [...]

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art.145 alin.(8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu modificările ulterioare. Pentru carburanții auto achiziționați taxa pe valoarea adăugată poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. [...]"

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în bonuri fiscale de aprovizionare cu carburanți auto, acestea trebuie să fie ștampilate și să aibă, de asemenea, denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în bonuri fiscale pe motiv că acestea nu au fost completate cu denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Însă, societatea prezintă în susținerea cauzei bonuri fiscale care au înscrise elementele constatate ca fiind lipsă de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, spre exemplificare:

-bonul fiscal nr.345/11.X.2005 emis de .X. în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei are înscrisă denumirea societății contestatoarei precum și numărul autovehiculului care a fost alimentat;

-bonul fiscal nr.157/14.X.2005 emis de .X. în valoare de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei are înscrisă denumirea societății contestatoarei precum și numărul autovehiculului care a fost alimentat.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată precum și faptul că în susținerea contestației SC .X. .X. SRL prezintă documente care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală se va desființa Decizia de impunere nr..X/20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, iar în funcție de cele constatate să stabilească obligația de plată corectă.

Prin urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

A2). În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă animalelor constatate ca fiind lipsă din gestiune, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că la finele anului 2006, potrivit balanței de verificare întocmită pentru luna .X. 2006, societatea avea înregistrat în contul 2134 “Animale și plantații” suma de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste mijloace fixe nu figurează în „Procesul verbal privind rezultatele inventarierii generale” întocmit în data de 15.X.2007 pentru anul 2006, fapt pentru care au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:[...]

d) Bunurile constatate lipsă din gestiune cu excepția celor la care se face referire la alin.(8) lit.a - c)”.

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, pentru care se colectează taxă pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- potrivit balanței de verificare întocmită pentru luna .X. 2006, societatea avea înregistrat în patrimoniu, potrivit soldului final debitor al contului 2134 „Animale și plantații”, animale în valoare de .X. lei.

- potrivit „Procesului verbal privind rezultatele inventarierii generale”, întocmit în data de 15.X.2007 pentru anul 2006, membrii comisiei de inventariere numiți prin Decizia de inventariere nr.3839/27.112006, au inventariat mijloacele fixe din conturile: 211 „Terenuri”, 212 „Construcții”, 2131 „Echip. Tehnologice”, 2132 „Aparate și instalații”, 2133 „Mijloace de transport” și 214 „Mobilier, aparatură birotică”, fără să inventarieze și contul 2134 „Animale și plantații”.

Se reține că, prin adresa nr.4973/21.X.2009, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații societății .X. .X. S.R.L. cu privire la lipsa elementelor patrimoniale inventariate, respectiv a mijloacelor fixe înscrise în contul 2134 „Animale și plantații” în valoare de .X. lei din „Procesul verbal privind rezultatele inventarierii generale” întocmit în data de 15.X.2007 pentru anul 2006, iar aceasta prin adresa nr.6455/23.X.2009 precizează că “este posibil să se fi omis de la inventariere animale în valoare de .X. lei”.

Totodată, în susținerea contestației, societatea precizează că depune lista de inventariere în locația .X., respectiv la locul efectuării inventarierii faptice, dar la dosarul contestației nu este anexată această listă.

Astfel, se reține că, din dosarul cauzei nu rezultă cu certitudine dacă bunurile de natura mijloacelor fixe „animale” sunt sau nu lipsă din gestiune, nu reiese dacă în perioada următoare, acestea au fost înstrăinate, prin adresa nr.567/20.X.2010 organele de inspecție fiscală precizează că nici în procesele verbale privind rezultatele inventarierii generale” întocmite pentru anii 2007 și 2008 nu figurează ca elemente patrimoniale inventariate aceste mijloace fixe.

De asemenea, în vederea determinării corecte a situației de fapt organele de inspecție fiscală pot să efectueze cercetări la fața locului, respectiv în locația .X., potrivit art.49 alin.(1) lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

“Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:[....]

d) efectuarea de cercetări la fața locului”.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale în vigoare în perioada verificată, faptul că din dosarul cauzei rezultă că societatea deține

liste de inventariere în care se regăesc animalele constatate ca fiind lipsă în gestiune dar nu prezintă documentele invocate precum și faptul că organele de inspecție fiscală în vederea determinării corecte a situației de fapt pot să efectueze cercetări la fața locului, respectiv în locația .X., potrivit art.49 alin.(1) lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și nici nu prezintă documente care să susțină constatările efectuate, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X/20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, și să stabilească la fața locului, dacă este cazul, dacă animalele există sau au fost înstrăinate și când, iar în funcție de cele constatate să stabilească situația de fapt pentru perioada verificată.

Prin urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

A3) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale de achiziție de îngrășământ complex, azotat de amoniu, uree, ierbicide emise de diverși furnizori, în condițiile în care societatea nu prezintă documente din care să rezulte că acestea sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății iar în urma controalelor încrucișate, s-a constatat că facturile fiscale nu figurează în plaja de numere de facturi fiscale achiziționate de acești furnizori, și nici în jurnalele de vânzări și în evidența contabilă a acestora.

În fapt, în lunile .X. 2004, .X. 2004, .X. 2006 și .X. 2008, S.C. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei înscrisă în factura fiscală seria BACT nr..X./26.X.2004 emisă de S.C. .X. .X.

S.R.L., în facturile fiscale seria BVDQ nr.8977673/30.X.2004 și nr.8977700/06.X.2004 emise de S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L. .X., în facturile fiscale seria BWCK nr.0780572/18.X.2006 și nr.0780.X./15.X.2006 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., și seria GCA nr.0008683/12.X.2006 și nr.0008681/11.X.2006 emise de S.C. .X.S.R.L și în facturile fiscale seria MD nr.0026056/08.X.2008, și nr.0025995/24.X.2008 emise de S.C. .X. S.R.L. .X. reprezentând contravaloare îngrășământ complex, ierbicide, uree și azotat de amoniu.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, pe motiv că au constatat că societatea a dedus TVA fără a avea la baza documente justificative, întrucât în urma verificării încrucișate la furnizorii S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.S.R.L. s-a constatat că facturile fiscale menționate mai sus nu figurează în plaja de numere de facturi fiscale achiziționate de acești furnizori, și nici în jurnalele de vânzări și în evidența contabilă a acestora.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.X.2004:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

Iar la art.145 alin.8 lit.a) din același act normativ se prevede că:

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.[...].”

Totodată, potrivit pct.51 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.145 alin.(8) din Codul fiscal. [...]

(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare.“

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ART.155

8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) denumirea și **cantitatea bunurilor livrate**, denumirea serviciilor prestate;*
- f) valoarea bunurilor sau serviciilor, exclusiv taxa pe valoarea adăugată;*
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;*
- h) valoarea taxei pe valoarea adăugată, pentru operațiunile taxabile.”*

Potrivit HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, în vigoare în perioada verificată:

“ În temeiul art. 4 și 42 din Legea contabilității nr. 82/1991, Guvernul României hotărăște:

ART. 1

(1) Se aprobă modelele formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în catalogul prezentat în anexa nr. 1A, precum și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăzute în anexa nr. 1B.”

Iar potrivit art.7 din Anexa 1B privind Normele Metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă

“Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile.”

Prin ANEXA 1A referitoare la Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă, se prevede Nomenclatorul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare ce cuprinde Factura fiscală (14-4-10/A) și avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A).

În ceea ce privește **factura fiscală**, actul normativ prevede că:

“1. Servește ca:[...]

- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.

2. Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat **pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent.**

Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, produsele și mărfurile livrate sunt însoțite, pe timpul transportului, de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.[...]

3. Circulă: [...]

- la cumpărător:

- la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operațiunii, având atașat exemplarul din avizul de însoțire a mărfii care a însoțit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului (exemplarul 1);

- la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (exemplarul 1, împreună cu avizul

de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz)."

Conform prevederilor legale mai sus invocate rezultă că dreptul de deducere a TVA se justifică cu documente, respectiv facturi fiscale în original ce cuprind elementele prevăzute de actele normative.

Factura (exemplarul 1) circulă la cumpărător la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operațiunii, având atașat exemplarul din avizul de însoțire a mărfii care a însoțit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului.

Astfel, potrivit prevederilor H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prin ANEXA 1A, Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă, este prezentat documentul "Aviz de însoțire a mărfii" (cod 14-3-6A), care:

"1. Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului; [...]

Se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul desfacere, care semnează pentru întocmire.[...]

3. Circulă: [...]

- la cumpărător:

- la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor (exemplarul 1);

- la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia (exemplarul 1);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașat la factură (exemplarul 1).[...]"

Prin urmare, documentul care justifică aceste cantități achiziționate înscrise în facturile fiscale este avizul de însoțire a mărfii.

Așa cum se prevede H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, avizul de însoțire a mărfii este documentul în baza căruia, cumpărătorul înregistrează încărcarea în gestiune a mărfurilor la magazie, iar la contabilitate trebuie atașat la factura

în vederea înregistrării acesteia și a obligațiilor fiscale ce decurg din această operațiune.

Începând cu data de 01.X.2007 la art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”,

deci dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de justificarea achizițiilor cu documente și utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, este necesară respectarea condițiilor prevăzute la art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.1 din Codul fiscal.

„46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78.[...]”.

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura; [...]

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz; [...]

k) denumirea și **cantitatea bunurilor livrate**, denumirea serviciilor prestate, [...]

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului; [...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Conform prevederilor art.155 alin.(3) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.X.2004:

“(3) Pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire, factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data livrării, fără a depăși finele lunii în care a avut loc livrarea.”

Și ale art.155 (8) lit.a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.X.2007:

“(8) Prin norme se stabilesc condițiile în care:

a) se poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri sau prestări separate de servicii;”

Iar la pct.72.(3) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal,

“72.(3) În sensul art.155 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, **factura centralizatoare se poate întocmi dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

a) să se refere la livrări de bunuri și/sau prestări de servicii către același client, pentru care faptul generator al taxei ia naștere într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;

b) toate documentele emise la data livrării de bunuri sau prestării de servicii să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.”

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoana impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai

sus precizate și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, **sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare.** În cazul întocmirii unei facturi centralizatoare trebuie să se prezinte în mod obligatoriu documentele anexate la aceasta.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în facturile emise de S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L. .X., S.C. .X. S.R.L. .X., S.C. .X.S.R.L și S.C. .X. S.R.L. .X., întrucât nu au fost prezentate avizele de expediție și documente de transport din care să se poată face corelarea cantităților înscrise în facturile fiscale de achiziție și care să ateste realitatea derulării tranzacției în întreg circuitul acestora, respectiv documente din care să rezulte depozitele de unde provin mărfurile, date privind mijloacele de transport care au efectuat transportul, cantitățile recepționate pe baza avizelor de însoțire a mărfii.

Astfel, din documentele anexate la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

- factura fiscală seria BACT nr..X./26.X.2004 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X., reprezintă achiziția a X tone azotat de amoniu, ce se vor transporta cu vagoane CFR.

- facturile fiscale seria BVDQ nr.8977673/30.X.2004 și nr.8977700/06.X.2004 emise de S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L. .X., reprezintă achiziția a X tone îngrășământ complex, ce se vor transporta cu vagoane CFR, fără să fie anexate documente prin care să se facă dovada recepției acestora.

- facturile fiscale seria MD nr.0026056/08.X.2008 și nr.0025995/24.X.2008 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentând achiziția a X saci uree, respectiv .X. kg, și respectiv X kg azotat de amoniu, facturile seria BWCK nr.0780572/18.X.2006 și nr.0780.X./15.X.2006 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., reprezentând achiziția a X litri ierbicid și facturile seria GCA nr.0008683/12.X.2006 și nr.0008681/11.X.2006 emise de S.C. .X.S.R.L. reprezentând contravaloarea a X litri ierbicide, facturi care nu au completate la rubrica „date privind expediția”, mijlocul de transport.

Unul din elementele înscrise în facturile fiscale de achiziție este “*cantitatea*” aprovizionată. Înscrierea în facturile fiscale a unor cantități mari de azotat de amoniu și îngrășământ, conduce în mod automat la necesitatea justificării cantității cu documentele ce însoțesc transportul efectuat, pe ruta furnizor-beneficiar.

Astfel, în vederea justificării cantităților de azotat de amoniu și îngrășământ complex achiziționate înscrise în facturile fiscale și având în vedere că transportul acestora urma să se efectueze cu vagoane CFR, cantitatea menționată în facturile de achiziție trebuia justificată cu cantitatea precizată în documentele de transport pe cale ferată, documente ce se întocmesc obligatoriu pe timpul transportului precum și cu alte documente, respectiv factură fiscală de transport care confirmă efectuarea tranzacției, etc.

De asemenea, din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că S.C. .X. .X. S.R.L. a înregistrat recepția celor X tone de azotat de amoniu în data de **03.X.2004**, conform „Notei de recepție și constatare diferențe” nr.198, în baza facturii nr..X./26.X.2004, fără să fie specificat pe documentul de recepție și mijlocul de transport, respectiv vagonul cu care acestea au fost transportate, astfel că nu se poate stabili cu ce documente au fost transportate aceste cantități de azotat de amoniu.

Așadar, se reține că societatea nu prezintă în susținerea contestației, documente justificative din care să rezulte că s-a transportat azotatul de amoniu și din care să se poată face corelarea între cantitățile transportate și recepționate cu cele din factură. Totodată, se reține că în facturile fiscale nu este menționat numărul avizelor de însoțire a mărfii.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, pagina 57, se reține că organele de inspecție fiscală au solicitat societății prin adresa nr.4509/05.X.2009, documente de transport care să ateste transportul cu vagoane CFR al îngrășămintelor aprovizionate, iar prin adresa nr.5978/09.X.2009, S.C. .X. .X. S.R.L. precizează că nu deține documente care să ateste transportul mărfurilor pentru facturile fiscale emise de S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L.

Ca urmare, întrucât societatea nu face dovada cu documente justificative, respectiv cu avize de însoțire a mărfii sau cu documente de transport, a cantității de îngrășământ complex, azotat de amoniu, uree, ierbicide, înscrise în facturile fiscale de achiziție de la S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X.S.R.L., S.C. .X. S.R.L., nu este îndeplinită condiția privind acordarea dreptului de deducere a TVA respectiv aceea a justificării achizițiilor cu documentele prevăzute de actele normative.

Pe cale de consecință, nefiind justificată achiziția cantităților de îngrășământ complex, azotat de amoniu, uree, ierbicide, cu documente și nefiind justificat transportul acestora de la furnizor la beneficiar cu documente de transport nu se justifică efectuarea achizițiilor în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia deține facturi fiscale ce sunt completate cu toate elementele cerute de formular se reține că, în acest caz, justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face cu **facturi fiscale în original și cu alte documente specifice aprobate prin HG nr.831/1997, respectiv avize de însoțire a mărfii și documente de transport ce trebuie să fie obligatoriu anexate la facturi**, așa cum se prevede la pct.51 alin.2 și la pct.72.(3) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Se reține că facturile fiscale nu sunt completate cu toate elementele prevăzute la art.3, alin.(1) din OMFP nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor H.G. nr.831/1997 pe aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, care precizează:

„(1) În situația în care bunurile nu se livrează de la sediul social înscris în antetul facturii fiscale sau al altui document legal aprobat pentru livrarea bunurilor, se vor menționa pe factura fiscală sau pe documentul respectiv, în mod suplimentar, elementele de identificare a locului de expediere a bunurilor, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/județul.”

Spre exemplificare, organele de soluționare a contestațiilor au analizat facturile emise de S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L., în care sediul social declarat este în .X., str.X, nr.2, bl.OD32, sc.A, etaj 9, apartament 39, SECTOR X, ținând cont de natura și cantitatea mărfurilor facturate, respectiv X tone îngrășământ complex, era necesară menționarea pe factură a elementelor de identificare a locului de expediere a bunurilor, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/județul.

Totodată, pentru a determina starea de fapt fiscală, potrivit art.7, alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. ”

Art.49, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

”Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;**
- b) solicitarea de expertize;**
- c) folosirea înscrisurilor;**
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală pentru a determina starea de fapt fiscală, au procedat astfel:

- au solicitat efectuarea unor controale încrucișate la societățile furnizoare de bunuri, pentru a verifica dacă facturile înregistrate de S.C. .X. .X. S.R.L. figurează în plaja de facturi fiscale, în jurnalele de vânzări și în evidențele contabile ale societăților furnizoare în perioada menționată pe documentele justificative,

- au verificat baza de date a Ministerului Finanțelor Publice, cu privire la veniturile și cheltuielile declarate de aceste societăți furnizoare, în anii precizați pe documentele justificative,

- au verificat baza de date a Imprimeriei Naționale cu scopul de a constata dacă facturile de achiziții de bunuri și servicii figurează în plaja de numere a facturilor fiscale achiziționate de furnizorii supuși controalelor încrucișate.

În urma verificării încrucișate la furnizorii S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X.S.R.L. s-a constatat că facturile fiscale menționate mai sus nu figurează în plaja de numere de facturi fiscale achiziționate de acești furnizori, și nici în jurnalele de vânzări și în evidența contabilă a acestora.

Astfel, se reține că nu au fost respectate prevederile art.6 din HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, care precizează că este interzisă emiterea și utilizarea unor facturi care nu îndeplinesc cerințele unor documente justificative, astfel operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență.

Mai mult, în urma verificării bazei de date a Ministerului Finanțelor Publice, S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L., S.C. .X. S.R.L. S.C. .X.S.R.L. nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. În această situație, furnizorii precizați mai sus, ce au emis facturi către S.C. .X. .X. S.R.L., nefiind înregistrați ca și plătitori de taxa pe valoarea adăugată, nu aveau dreptul să emită factură fiscală către beneficiar și nici să înscrie taxa pe valoarea

adăugată pentru livrările respective, conform prevederilor art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“[...]Persoanele impozabile, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, nu au dreptul să emită facturi fiscale și nici să înscrie taxa pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate către altă persoană, în documentele emise.[...]”

Astfel, se reține că, societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale ce au ca furnizori societăți care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată și deci nu sunt persoane impozabile așa cum prevede legea condiție esențială pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele de mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care primește factura și acceptă înregistrarea ei în evidența contabilă ca document justificativ pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, **dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în contabilitate a unor documente întocmite necorespunzător, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, sau care cuprind date referitoare la „cantitate” ce nu pot fi justificate cu documente, cum este cazul în speță, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, ci și documentele ce trebuiau anexate la facturi în justificarea cantității înscrisă în acestea.**

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitoare la faptul ca lipsa unor mențiuni din facturi „nu înlătură caracterul justificativ al documentelor câtă vreme s-a făcut dovada că operațiunea este reală” precum și că „în mod corect facturile (emise pe numele altor societăți au fost înregistrate în contabilitate ca fiind cheltuieli deductibile, ele reprezentând în fapt cheltuieli efectuate de intimata reclamantă și nu de altă societate”, invocând în acest sens Deciziile Înaltei Curți de Casație și Justiție nr..X./22.X.2002 și nr..X./16.X.2002, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- Decizia nr..X./22.X.2002, are ca obiect impozit pe profit, TVA și majorări de întârziere rezultate ca urmare a înregistrării în contabilitate a 14 facturi constatate ca fiind necompletate corect respectiv cu numele furnizorului iar instanța a reținut că facturile aveau înscris elementul constatat ca fiind lipsă de organul de control deci, cuprindeau „mențiunile strict necesare pentru

identificarea furnizorului sau pentru determinarea operațiunii comerciale efectuate.”

-Decizia nr..X./16.X.2002 are ca obiect impozit pe profit, TVA și majorări de întârziere rezultate ca urmare a înregistrării în contabilitate a unor facturi telefonice emise pe numele altei societăți.

Or, în speță s-a pus problema că aprovizionările nu sunt aferente operațiunilor taxabile ale societății atâta timp cât SC .X. .X. SRL nu a prezentat nici în susținerea contestației și nici organelor de inspecție fiscală documente care să justifice achiziția și transportul de la furnizor la beneficiar în scopul realizării de operațiuni taxabile, cu atât mai mult cu cât trei din cei cinci furnizori nu sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată și toți cei cinci furnizori nu au achiziționat facturile fiscale în baza cărora contestatoarea și-a exercitat dreptul de deducere și nici nu au înregistrat operațiunile în jurnalele de vânzări și în evidența contabilă.

Având în vedere cele precizate, prevederile legale menționate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, înscrisă în facturile nr..X./26.X.2004 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L., nr.8977673/30.X.2004 și nr.8977700/06.X.2004 emise de S.C. .X. Com .X. 95 S.R.L. .X., nr.0780572/18.X.2006 și nr.0780.X./15.X.2006 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., și seria GCA nr.0008683/12.X.2006 și nr.0008681/11.X.2006 emise de S.C. .X.S.R.L. nr.0026056/08.X.2008, și nr.0025995/24.X.2008 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., fapt pentru care **se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.**

A4) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă operațiunii reprezentând „storno factura fiscală nr.9279902, nr.9279903”, în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, în luna .X. 2006, conform Registrului jurnal și jurnalului pentru vânzări, societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, reprezentând “storno factura fiscală nr.9279902, nr.9279903”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative pentru această înregistrare.

Prin contestație societatea precizează că facturile au fost în mod corect stornate întrucât „au fost remise clientului” iar ulterior au fost înregistrate din nou în contabilitate.

În drept, art 156 alin.(1) lit.a) și art.160 alin.(1) lit b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu 01.X.2006, precizează:

“Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului

(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

Totodată, art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține că societatea a înregistrat în luna .X. 2006, conform Registrului jurnal și jurnalului pentru vânzări suma de .X. lei, reprezentând “storno factura fiscală nr.9279902, nr.9279903”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, întrucât societatea nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente justificative pentru această înregistrare.

Prin contestație societatea precizează că facturile au fost în mod corect stornate întrucât „au fost remise clientului” iar ulterior au fost înregistrate din nou în contabilitate.

Or, nici din contestație și nici din raportul de inspecție fiscală nu rezultă situația de fapt, respectiv care au fost documentele analizate de organele de inspecție fiscală care au condus la stabilirea în sarcina societății a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Astfel, organele de inspecție fiscale ar fi trebuit să verifice operațiunea inițială, motivele care au condus la această stornare precum și, dacă așa cum precizează societatea prin contestație facturile au fost în mod corect stornate întrucât „au fost remise clientului” iar ulterior au fost înregistrate din nou în contabilitate.

Prin urmare se reține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea a înregistrat în contabilitate “storno factura fiscală nr.9279902, nr.9279903” fără să precizeze ce documente au fost analizate și motivele de fapt care au condus la stabilirea în sarcina societății a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, **cu atât mai mult cu cât primodialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile chiar eronate fiind cât și documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective precum și modul de completare al acestora, etc.**

Având în vedere că forma actului de inspecție fiscală face imposibilă analizarea de către organele de soluționare a situației de fapt în temeiul de drept incident în cauză, în perioada supusă verificării, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

motiv pentru care urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X/20.X.2009, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în valoare .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia contestată, a aceleași obligații bugetare, vizând aceeași perioadă.

A5) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat

dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziției, întreținerii, funcționării și reparației unor autoturisme, pe motiv că autoturismele respective nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală, respectiv procese verbale de predare primire în care sunt nominalizate persoanele care au utilizat aceste autoturisme și foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă.

În fapt, în perioada .X. 2006-.X. 2008 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .X. lei aferentă achiziției în leasing de autoturisme, întreținerii, funcționării și reparației de autoturisme.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că autoturismele respective nu au fost utilizate de către administratorul societății sau de către personalul cu funcții de conducere din cadrul societății, și au stabilit că aceste achiziții de bunuri și servicii nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea precizează că aceste autoturisme au fost folosite exclusiv în scopul utilizării lor în operațiuni taxabile și anexează în acest sens procese verbale de predare primire în care sunt nominalizate persoanele care au utilizat aceste autoturisme și foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă.

În drept, potrivit prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 26.X.2006:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Începând cu data de 01.X.2007, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) din același act normativ care precizează:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale menționate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală nr..X./16.X.2009 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției, întreținerii, funcționării și reparației unor autoturisme, care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În susținerea contestației, societatea a prezentat procese verbale de predare primire în care sunt nominalizate persoanele care au utilizat aceste autoturisme și foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă.

Astfel, spre exemplificare:

-procesul verbal de predare-primire a mijlocului fix încheiat la data de 30.X.2008 între .X. .X. având funcția de tehnician în calitate de predador și .X. având funcția de director economic în calitate de primitor privind predarea mijlocului fix autoturism Audi A6 20TDI.

În procesul verbal menționat mai sus se precizează că autoturismul va fi folosit doar în interesul societății iar la acesta sunt anexate foi de parcurs întocmite de .X..

- procesul verbal de predare-primire a mijlocului fix încheiat la data de 30.X.2006 între .X. .X. având funcția de tehnician auto în calitate de predador și .X. .X. având funcția de Șef echipă în calitate de primitor privind predarea mijlocului fix autoturism Skoda Octavia an fabricație 2006.

În procesul verbal menționat mai sus se precizează că autovehiculul se va folosi numai în interesul strict al firmei iar la acesta sunt anexate foi de parcurs întocmite de .X. .X..

Având în vedere cele precizate mai sus, faptul că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză a situației de fapt, precum și faptul că din dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele prezentate de societate, respectiv procese verbale de predare primire, foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă și nici dacă au verificat dacă persoanele nominalizate în respectivele documente sunt angajați ai societății contestatoare, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X/20.X.2009, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în valoare totală de .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia contestată, a aceleași obligații bugetare, vizând aceeași perioadă.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

A6) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. .X. SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor de cazare, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că aceste servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.

În fapt, în luna .X. 2005 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura fiscală nr..X./07.X.2005 emisă de S.C. .X. S.A. .X., reprezentând contravaloare “servicii cazare, servire masă, cină festivă, taxă hotelieră și alte servicii”, pentru perioada 30 .X. 2004-03.X.2005.

De asemenea, în luna .X. 2005 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă în factura

fiscală nr..X./28.X.2005 emisă de S.C. .X. S.A. .X., reprezentând contravaloare servicii cazare pentru perioada 17 - 28.X.2005.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, conform art.145 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că aceste servicii nu au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile.

În drept, art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pe perioada 01.X.2005-31.X.2006, precizează:

„(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Începând cu data de 01.X.2007, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) din același act normativ care precizează:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

b) operațiuni taxabile;”

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale menționate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală nr..X./16.X.2009, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale emise de SC .X. SA .X. și SC .X. SA .X. întrucât au constatat că serviciile de cazare nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, din analiza facturii nr..X./07.X.2005 emisă de SC .X. SA .X. se reține că prestatorul a facturat servicii de cazare, servicii masă, cină festivă, taxă hotelieră și alte servicii pentru perioada 30.X.2004-03.X.2005, iar la această factură societatea anexează ordine de deplasare din care rezultă că în perioada respectivă directorul comercial al SC .X. .X. SRL a fost detașat în interes de serviciu, pentru a încheia contracte comerciale, fără a prezenta documente din care să rezulte că au fost încheiate contracte și în ce s-au materializat aceste contracte.

Mai mult, se reține că în vederea stabilirii situației de fapt, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de explicații scrise administratorului și asociatului unic al societății S.C. .X. .X. S.R.L.

Prin Nota explicativă din data de 09.X.2009, administratorul a menționat că, „constatările din .X. 2005 sunt conforme cu realitatea”, iar în ceea ce privește constatările din .X. 2005, acesta nu s-a pronunțat.

În ceea ce privește argumentul societății că *“existența facturii atestă efectuarea cheltuielii respective, precum și faptul că acestea sunt cheltuieli cu deplasarea angajaților societății ce au fost delegați în interesul subscrisei și nu în scopuri personale”*, așa cum rezultă din ordinele de deplasare aferente facturilor, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât doar simpla existență a facturii și a ordinelor de deplasare nu este suficientă pentru a demonstra că respectivele servicii cu cazarea au fost realizate în scopul operațiunilor taxabile, atâta timp cât societatea nu a depus documente din care să rezulte ce venituri taxabile a obținut în activitatea pe care o desfășoară conform obiectului său de activitate, ca urmare a acestor deplasări.

Întrucât societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale și nici la contestație necesitatea serviciilor de cazare se reține că acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Prin urmare, având în vedere cele reținute și prevederile legale menționate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA aferentă acestor servicii, motiv pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

A7) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin

Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă facturii nr.02932651/24.X.2006 și celor 51 de chitanțe emise în perioada .X.–.X. 2005, în condițiile în care acestea nu au fost înregistrate în evidența contabilă.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X.–.X. 2005, societatea a emis un număr de 51 chitanțe reprezentând contravaloare „vânzări marfă magazin” în care a evidențiat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, fără să le înregistreze în evidența contabilă.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a emis factura fiscală nr.02932651/24.X.2006 în valoare totală de .X. lei, din care suma de .X. lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată, fără să o înregistreze în evidența contabilă.

Având în vedere cele constatate precum și prevederile art.156 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit art.148 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal în forma aplicabilă în perioada 01.X.2005-31.X.2006:

“În situația în care taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor taxabile, exigibilă într-o perioadă fiscală, denumită taxă colectată, este mai mare decât taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, dedusă în acea perioadă fiscală, rezultă o diferență denumită taxă pe valoarea adăugată de plată pentru perioada fiscală de raportare.”

De asemenea, art.156 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului

(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că taxa pe valoarea adăugată de plată se calculează ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată și taxa pe valoarea adăugată deductibilă iar persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată,

au obligația din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate.

Totodată, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată prevede:

“ (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală, se reține că în perioada .X.–.X. 2005, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat un număr de 51 chitanțe reprezentând contravaloare „vânzări marfă magazin” în care a evidențiat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, iar în luna .X. 2006 societatea nu a înregistrat în evidența contabilă factura nr.02932651/24.X.2006 în valoare totală de .X. lei, din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că societatea avea obligația înregistrării în evidența contabilă a facturii fiscale nr.02932651/24.X.2006 precum și a chitanțelor emise reprezentând vânzări marfă și totodată, a colectării taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Mai mult, se reține că în vederea stabilirii situației de fapt, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații scrise S.C. .X. .X. S.R.L. iar prin Nota explicativă din data de 09.X.2009, societatea precizează că cele constatate de organele de inspecție fiscală sunt conforme cu realitatea.

În ceea ce privește argumentul societății că documentele emise și neînregistrate în evidența contabilă „au fost înregistrate în contabilitate în mod global” anexând în acest sens situația veniturilor înregistrate în evidența contabilă în luna .X. 2005, iar în ceea ce privește factura nr.02932651/24.X.2006, aceasta *“a fost înregistrată în evidența contabilă la venituri în mod global, aspect ce rezultă din bilanța de verificare lunară și jurnalul operațiunilor contabile”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu prezintă documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv, note contabile însoțite de anexe din care să rezulte că chitanțele și factura respectivă au fost înregistrate.

Având în vedere cele precizate precum și prevederile legale menționate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus

În sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația societății ca neîntemeiată și nesuținută cu documente.

A8). În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care prin contestația formulată, societatea nu aduce argumente de fapt și de drept, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Prin contestația formulată contestatoarea nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea cauzei privind taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, stabilită ca fiind de plată de către organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată.

În drept, potrivit prevederilor art.206 lit.(c) și lit.(d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, referitoare la forma și conținutul contestației:

***“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]
c) motivele de fapt și de drept;
d) dovezile pe care se întemeiază;”***

Coroborate cu prevederile pct.X.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

***“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:
b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”***

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă, în conformitate cu prevederile pct.2.4 din OPANAF nr.519/2005.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care

să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de **.X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

A9) În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la pct.A1, A2, A4 și A5 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr. nr..X/20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** iar la pct.A3, A6, A7 și A8 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de societate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va desființa Decizia de impunere nr..X/20.X.2009 și pentru suma **totală de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

în vederea recalculării acestora în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de rezultatele verificării.

A10) În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturi de prestări servicii emise de diverși furnizori, în condițiile în care societatea nu prezintă documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor iar ulterior societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată dedusă inițială.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna .X.2005 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale emise de : SC .X. SRL,

SC .X. COM SRL și SC T.X. SRL, reprezentând prestări servicii, fără să dețină documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor iar în urma verificărilor încrucișate s-a constatat că furnizorii menționați mai sus nu au emis facturi către contestatoare în luna .X.2005.

Ulterior, în luna .X. 2006 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial.

Urmare celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și penalităților de întârziere în sumă de .X. lei.

În drept, art.145 alin.1) și alin.3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în forma aplicabilă începând cu data de 25.X.2005, prevede:

“(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.(...)”

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală nr..X./16.X.2009, se reține faptul că în luna .X.2005 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale emise de: SC .X. SRL, SC .X. COM SRL și SC T.X. SRL, reprezentând prestări servicii, fără să dețină documente care să ateste prestarea efectivă a serviciilor .

Ulterior, în luna .X. 2006 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stornat taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial.

Totodată, se reține că pentru a determina starea de fapt fiscală, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea unor controale încrucișate la societățile care au emis facturile de prestări de servicii, pentru a verifica

dacă facturile înregistrate de S.C. .X. .X. S.R.L. figurează în evidențele contabile ale acestora.

În urma verificării încrucișate la furnizorii S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. Com S.R.L. și S.C. T.X. S.R.L. s-a constatat că reprezentanții legali ai acestor societăți nu au putut prezenta organelor fiscale facturile fiscale sau alte documente legale care să ateste efectuarea serviciilor în cauză, precum și înregistrarea acestora în contabilitate, motivând că facturile fiscale menționate mai sus nu există în fapt, întrucât nu au emis facturi către contestatoare în luna .X.2005.

Având în vedere cele precizate mai sus se reține că societatea nu justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor atâta timp cât societățile prestatoare nu au înregistrat în evidența contabilă respectivele facturi fiscale întrucât nu au emis aceste facturi în luna .X.2005, fapt confirmat prin stornarea ulterioară, respectiv în luna .X. 2006 a taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial.

În ceea ce privește argumentul societății contestatoare referitor la faptul că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată se acordă în baza facturii, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât deținerea unei facturi fiscale nu este suficientă pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă în condițiile în care nu se face dovada prestării efective a serviciilor respective și necesitatea efectuării lor în interesul operațiunilor taxabile ale SC X .X. SRL.

Ținând seama de cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată se reține că SC .X. .X. SRL datorează majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența de taxă pe valoarea adăugată și până la data stingerii acesteia inclusiv, prin înregistrarea facturilor de stornare emise de furnizori, conform art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care se va **respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

A11) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturi reprezentând contravaloare avansuri emise de

diverși furnizori, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt, respectiv dacă avansurile au fost încasate iar ulterior prin rezilierea contractelor și stornarea taxei pe valoarea adăugată dedusă inițială avansurile au fost restituite.

În fapt, în lunile mai 2006, .X. 2006, .X. 2007 și .X. 2007 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de S.C. .X. .X. S.R.L, SC .X. SRL și SC X SA reprezentând contravaloare avansuri conform contractelor încheiate.

Ulterior, facturile de avansuri au fost stornate întrucât obiectul contractelor nu a mai fost îndeplinit, contractele respective fiind reziliate.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .X. lei pe motiv că obiectul contractului nu s-a realizat și astfel nu s-a justificat deducerea taxei pe valoarea adăugată.

În drept, art.134 alin.(5) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă pe perioada 01.X.2005-31.X.2006, precizează:

“(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii.[...]

Începând cu data de 01.X.2007, sunt aplicabile prevederile art.134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) și b) din același act normativ care precizează:

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.[...]

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor cu excepțiile prevăzute de lege. Astfel, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine și la data la care se

încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală nr. X./16.X.2009, se reține faptul că în lunile X 2006, .X. 2006, .X. 2007 și .X. 2007 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de S.C. .X. .X. S.R.L., SC .X. SRL și SC X SA reprezentând contravaloare avansuri conform contractelor încheiate.

Ulterior, facturile de avansuri au fost stornate întrucât obiectul contractelor nu a mai fost îndeplinit, contractele respective fiind reziliate.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că nici din contestație și nici din raportul de inspecție fiscală nu rezultă situația de fapt, respectiv dacă avansurile care au făcut obiectul facturilor emise de S.C. .X. .X. S.R.L., SC .X. SRL și SC X SA în baza contractelor încheiate, au fost încasate, respectiv dacă urmare a rezilierii contractelor și stornării operațiunii avansurile au fost restituite societăților menționate mai sus .

Prin urmare se reține că organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de S.C. .X. .X. S.R.L, SC .X. SRL și SC X SA reprezentând contravaloare avansuri conform contractelor încheiate și stornate întrucât obiectul contractelor nu a mai fost îndeplinit, contractele respective fiind reziliate fără să precizeze dacă avansurile au fost încasate/restituite având în vedere că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării avansului.

Având în vedere că forma actului de inspecție fiscală face imposibilă analizarea de către organele de soluționare a situației de fapt în temeiul de drept incident în cauză, în perioada supusă verificării, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora :

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

motiv pentru care urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X/20.X.2009, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în valoare **.X. lei** cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia contestată, a aceleași obligații bugetare, vizând aceeași perioadă.

A12) În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă este investită să se pronunțe dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care prin contestația formulată, societatea nu aduce argumente de fapt și de drept, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 25.X.2005-25.X.2006 în sumă de **.X. lei** și **penalități de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Prin contestația formulată contestatoarea nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea cauzei privind **majorări de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată pentru perioada 25.X.2005-25.X.2006 în sumă de **.X. lei** și **penalități de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

În drept, potrivit prevederilor art.206 lit.(c) și lit.(d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la forma și conținutul contestației:

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Coroborate cu prevederile pct.X.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de

drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă, în conformitate cu pct.2.4 din OPANAF nr.519/2005.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și faptul că societatea nu aduce niciun argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația ca nemotivată pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

B. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei -impozit pe profit,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

B1) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății această sumă, pe motiv că nu a declarat la organul fiscal teritorial impozitul pe profit aferent anului 2005, în condițiile în care prin contestație societatea precizează că a declarat și achitat acest impozit anexând în acest sens „Declarația privind impozitul pe profit” aferentă anului 2005, înregistrată la Administrația finanțelor publice .X. .X. sub nr.1466/15.X.2006, precum și documente de plată.

În fapt, organele de inspecție fiscală au analizat fișa pe plătitor editată în data de 19.X.2009 și transmisă de Biroul evidență analitică pe plătitor și au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a declarat de două ori impozitul pe profit aferent anului 2004 în sumă totală de .X. lei, și nu a declarat impozitul pe profit aferent anului 2005 în sumă totală de .X. lei.

Potrivit prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit diferențe față de creanța fiscală declarată, la momentul inspecției fiscale, respectiv impozit pe profit în sumă totală de .X. lei (.X. lei-.X. lei).

Prin contestație, societatea precizează că a declarat și achitat impozitul pe profit aferent anului 2005 în sumă de .X. lei, anexând în acest sens „Declarația privind impozitul pe profit” pentru anul 2005, înregistrată la Administrația finanțelor publice .X. .X. sub nr.1466/15.X.2006 precum și documente de plată.

Totodată, societatea precizează că, întrucât obligația declarativă corectă era de .X. lei a respectat obligația de a declara și de a achita impozitul pe profit datorat, achitând chiar și în plus față de ceea ce datora, respectiv a achitat suma de .X. lei, față de .X. lei cât era datorat, rezultând un impozit pe profit virat în plus în sumă de .X. lei.

În drept, art.34 alin.1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează:

“(1) Contribuabilii au obligația de a plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu este prevăzut altfel.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus se reține că societatea are obligația de a plăti impozitul pe profit trimestrial până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

De asemenea, art.35 alin.1 din actul normativ invocat mai sus prevede:

“(1) Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare, cu excepția contribuabililor prevăzuți la [art. 34 alin. \(3\), \(4\) și \(7\)](#), care depun declarația anuală de impozit pe profit până la data de 15 .X. inclusiv a anului următor. În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului pe profit, inclusiv.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus se reține că societatea are obligația de a depune declarația anuală de impozit pe profit până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală nr..X./16.X.2009 se reține că organele de inspecție fiscală au analizat fișa pe plătitor editată în data de 19.X.2009 și transmisă de Biroul evidență analitică pe plătitor și au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. a declarat de două ori impozitul pe profit aferent anului 2004 în sumă totală de .X. lei, și nu a declarat impozitul pe profit aferent anului 2005 în sumă totală de .X. lei, fapt pentru care au stabilit diferențe de impozit pe

profit în sumă totală de .X. lei (.X. lei-.X. lei), față de creanța fiscală declarată, la momentul inspecției fiscale.

Prin contestație, societatea precizează că a declarat și achitat impozitul pe profit aferent anului 2005 în sumă de .X. lei, anexând în acest sens „Declarația privind impozitul pe profit” pentru anul 2005, înregistrată la Administrația finanțelor publice .X. .X. sub nr.1466/15.X.2006 precum și documente de plată.

Totodată, societatea precizează că, întrucât obligația declarativă corectă era de .X. lei, a achitat chiar și în plus față de ceea ce datora, respectiv a achitat suma de .X. lei, față de .X. lei cât era datorat, rezultând un impozit pe profit virat în plus în sumă de .X. lei.

Din cele precizate mai sus nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală la stabilirea obligației de plată, au avut în vedere „Declarația privind impozitul pe profit” pentru anul 2005 precum și motivele pentru care acestea nu au ținut cont de declarația respectivă.

Mai mult, prin adresa nr.567/20.X.2010, organele de inspecție fiscală precizează doar că S.C. .X. .X. S.R.L. a depus în copie declarația privind impozitul pe profit (cod 101) pe anul 2005, cu număr de înregistrare la A.F.P. .X. .X. 1466/15.X.2006, dar această declarație nu este înregistrată la organul de administrare în fișa sintetică pe plătitor editată la data de 19.X.2009 și anexată la Raportul de inspecție fiscală.

În această situație organele de inspecție fiscală aveau obligația să completeze anexa 8 „Lista neconcordanțelor” din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1191/2005 pentru modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1.X./2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind organizarea Sistemului de administrare a creanțelor fiscale, cu modificările și completările ulterioare, cu valoarea declarațiilor fiscale depuse de contribuabil care se ia în calcul pentru reglarea evidenței analitice pe plătitori și nu să includă suma respectivă în decizia de impunere, care reprezintă titlu de creanță prin care se stabilesc obligații suplimentare de plată față de creanța fiscală declarată, la momentul inspecției fiscale .

Astfel, se reține că deși societatea prezintă declarație cu număr de înregistrare la organul fiscal, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de acest document pe motiv că nu apare ca fiind înregistrat la Administrația Finanțelor Publice .X. .X. în fișa pe plătitor.

Or, potrivit art.94 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

”
(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului; [...]

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...] ”

De asemenea, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că societatea contestatoare a achitat în plus impozit pe profit în sumă de .X. lei.

Ținând cont de cele precizate mai sus, de prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și de faptul că la dosarul cauzei sunt anexate documente care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală și care nu au fost analizate de către acestea, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X/20.X.2009 pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la reanalizarea situației de fapt, ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare, iar în funcție de cele constatate să stabilească situația de fapt pentru perioada verificată.

Prin urmare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

B2) În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul B1) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X/20.X.2009 pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accesorium seguitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X/20.X.2009 și pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- X lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

în vederea recalculării acestora în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de rezultatele verificării.

B3). În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și reparația autoturismelor precum și cheltuielile cu dobânzile și asigurările aferente autoturismelor achiziționate în leasing, în condițiile în care societatea anexează în susținerea contestației documente privind folosirea autoturismelor de către angajații societății în interesul firmei, respectiv procese verbale de predare primire în care sunt nominalizate persoanele care au utilizat aceste autoturisme și foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă.

În fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă în perioada .X. 2006–.X. 2008, cheltuieli cu amortizarea, întreținerea și reparația, cu dobânzile și asigurările aferente ratelor de leasing unui număr de 22 de autoturisme.

Organele de inspecție fiscală au diminuat în perioada .X. 2006-.X. 2008, cheltuielile cu amortizarea unui număr de 9 autoturisme în sumă de .X. lei, întrucât au constatat că acestea nu au fost utilizate pentru “producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative”, contrar prevederilor art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție au diminuat în perioada .X. si .X.2007-.X. 2008, cheltuielile cu întreținerea și reparația autoturismelor, întrucât au constatat că autoturismele respective nu au fost utilizate de administratorul societății sau de personalul cu funcții de conducere din cadrul

societății, în sumă totală de .X. lei, contrar prevederilor art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție au diminuat în perioada verificată cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând dobânda și asigurările aferente unui număr de 4 autoturisme achiziționate în leasing, întrucât au constatat că autoturismele respective nu au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice, contrar prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea precizează că:

- organele de inspecție fiscală *“în mod nelegal”* au diminuat cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de .X. lei, în perioada .X. 2006-.X. 2008, aferentă celor nouă autoturisme *“întrucât autoturismele respective îndeplinesc condițiile de mijloace fixe amortizabile, acestea fiind folosite numai în interesul firmei, fapt demonstrat cu foile de parcurs anexate și cu procesul verbal de folosință în care se specifică faptul că autoturismul va fi utilizat numai în interesul firmei”*.

- *“cheltuielile cu funcționarea, întreținerea și reparația autoturismelor în sumă de .X. lei aferente perioadei 2007-2008 sunt deductibile, în sensul dispozițiilor art.21 alin.(3) lit.n) din Codul fiscal, având în vedere că angajații în funcție de conducere au beneficiat decât de un singur autoturism alocat pentru desfășurarea activității”*, potrivit înscrisurilor atașate, respectiv foi de parcurs și procese-verbale de folosință, precum și decizia directorului general.

- *“cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu autoturismele achiziționate în leasing sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, întrucât autoturismele au fost utilizate numai în interesul firmei”*.

În drept, art.21 alin.(1) și alin.(3) lit.i) și n) din Legea nr.571/2003 în vigoare pentru perioada verificată, precizează:

„ Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24; [...]

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții. Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale.”

Prin urmare, deductibilitatea cheltuielilor cu funcționarea, întreținerea și reparațiile autoturismelor folosite de angajații societății este condiționată de folosirea lor pentru realizarea obiectului de activitate al societății și de prezentarea și justificarea cu documente legale, în timp ce pentru autoturismele folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrator deductibilitatea cheltuielilor cu funcționarea, întreținerea și reparațiile autoturismelor este limitată de lege în sensul că sunt deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții.

De asemenea, se reține că amortizarea este deductibilă limitat la calculul impozitului pe profit.

Art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

“Amortizarea fiscală[...]

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că mijlocul fix amortizabil reprezintă orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală nr..X./16.X.2009 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, se reține că organele de inspecție fiscală au diminuat în perioada verificată cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și reparația autoturismelor precum și cheltuielile cu dobânzile și asigurările aferente autoturismelor achiziționate în leasing, conform art.21 alin.(1), alin.(3) lit.n) și art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că aceste autoturisme nu au fost utilizate pentru “producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative”, contrar prevederilor art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Așa cum s-a reținut la pct.A 5) din prezenta decizie, societatea a prezentat procese verbale de predare primire în care sunt nominalizate persoanele care au utilizat aceste autoturisme și foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă.

Astfel, spre exemplificare:

-procesul verbal de predare-primire a mijlocului fix încheiat la data de 30.X.2008 între .X. .X. având funcția de tehnician în calitate de predador și .X. având funcția de director economic în calitate de primitor privind predarea mijlocului fix autoturism Audi A6 20TDI.

În procesul verbal menționat mai sus se precizează că autoturismul va fi folosit doar în interesul societății iar la acesta sunt anexate foi de parcurs întocmite de .X..

- procesul verbal de predare-primire a mijlocului fix încheiat la data de 30.X.2006 între .X. .X. având funcția de tehnician auto în calitate de predador și .X. .X. având funcția de Șef echipă în calitate de primitor privind predarea mijlocului fix autoturism Skoda Octavia an fabricație 2006.

În procesul verbal menționat mai sus se precizează că autovehiculul se va folosi numai în interesul strict al firmei iar la acesta sunt anexate foi de parcurs întocmite de .X. .X..

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, faptul că la dosarul cauzei sunt anexate documente care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală și care nu au fost analizate de acestea, precum și faptul că din dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele prezentate de societate, respectiv procese verbale de predare primire, foi de parcurs pentru autovehicule transport marfă și nici dacă au verificat dacă persoanele nominalizate în respectivele documente sunt angajați ai societății contestatoare, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

coroborat cu prevederile pct.X.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea [titlului IX](#) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

“12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

Ținând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză a situației de fapt, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X/20.X.2009, pentru

impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea, întreținerea și reparația autoturismelor precum și cheltuielile cu dobânzile și asigurările aferente autoturismelor achiziționate în leasing, **urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să stabilească situația de fapt și să recalculeze impozitul pe profit având în vedere considerentele prezentei decizii și documentele depuse și invocate de contestatoare.**

În concluzie, deoarece prin prezenta decizie au fost reconsiderate cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și reparația autoturismelor precum și cheltuielile cu dobânzile și asigurările aferente autoturismelor achiziționate în leasing, iar acestea sunt de natură a influența cuantumul diferenței de impozit pe profit, precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu poate calcula această influență, se va desființa decizia de impunere nr..X/20.X.2009 pentru suma totală de **.X. lei reprezentând impozit pe profit.**

Urmează ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să reverifice aceeași perioadă în ceea ce privește impozitul pe profit, să reanalizeze situația de fapt, avându-se în vedere și celelalte argumente ale contestatoarei și în funcție de cele constatate să stabilească situația de fapt pentru perioada verificată.

B4). În ceea ce privește suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul B3) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr..X/20.X.2009 pentru suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr..X/20.X.2009 și pentru suma totală de **suma totală de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

În vederea recalculării acestora în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de rezultatele verificării.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.21, art.24, art.34, art.35, art.128 alin.4 lit.d), art.145, art.148, art.155, art.156, art.160 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46, pct.51, pct.72 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, art.6 din Legea nr.82/1991 și art.206, art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Desființarea Deciziei de impunere nr..X/20.X.2009 pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei -taxa pe valoarea adăugată
- X lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- X. lei-penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- .X. lei -impozit pe profit
- .X. lei -majorări de întârziere aferente impozitului pe profit
- .X. lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC .X. .X. SRL** pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei -taxă pe valoarea adăugată
- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de **SC .X. .X. SRL** pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată.
- .X. lei -majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- .X. lei -penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL

X