



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 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : contestatii.anaf@mfinante.ro

DECIZIA nr. din 2009
privind contestația depusă de **S.C. R**
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice, prin adresa nr. înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr., asupra reluării procedurii administrative de soluționare a contestației formulată de S.C. R, soluționare suspendată prin decizia nr. emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor Publice.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală încheiat în 2007, privind suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe profit ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- taxa pe valoarea adăugată ;
- majorări de întârziere aferente TVA ;
- accize ;
- majorări de întârziere aferente accizelor.

Prin decizia nr. fost admisă parțial contestația pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, iar pentru diferența în sumă de lei a fost suspendată soluționarea cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Cu adresa nr. mai sus menționată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a transmis cererea societății comerciale de reluare a soluționării, având anexate în copie sentința civilă nr. a Curții de Apel, prin care s-a anulat decizia nr. a Direcției generale de soluționare a contestațiilor “în partea

privind suspendarea soluționării contestației formulată de societatea în cauza împotriva deciziei de impunere nr., dispunând continuarea soluționării dosarului în procedura administrativă” și certificatul emis de Înalta Curte de Casație și Justiție în data de 2008 din care reiese faptul că prin decizia civilă nr. aceasta a respins recursul Direcției Generale a Finanțelor Publice împotriva sentinței civile nr. a Curții de Apel .

În consecință, având în vedere că sentința civilă nr. a rămas irevocabilă prin respingerea recursului, Agenția Națională de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată împotriva deciziei de impunere, pentru suma totală de lei.

I. Prin contestație societatea se îndreaptă împotriva deciziei de impunere nr., raportului de inspecție fiscală din 2007 înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. și procesului verbal încheiat în 2006 de Direcția Generală a Finanțelor Publice prezentând în susținere următoarele argumente :

1. Referitor la pierderea fiscală recalculată în baza **procesului verbal din 2006 întocmit de organele de inspecție din cadrul Direcției generale a Finanțelor Publice** societatea arată că are la baza luarea în considerare în mod eronat a cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de lei , după cum urmează :

2. Cu privire la cheltuiala cu dobânzile în sumă de lei, pagina 13 din procesul verbal, aferente convenției de eșalonare nr., organul de inspecție fiscală a considerat în mod eronat că aceste cheltuieli nu ar reprezenta cheltuieli deductibile, invocând prevederile art.9 alin.7 lit. b) din Legea nr.414/2002. Societatea precizează că prevederile legale invocate de organul de inspecție fiscală nu menționează că dobânzile datorate autorităților romane ar fi nedeductibile fiscal, iar dobânda stabilită prin convenția de eșalonare nu reprezintă o dobândă de natura penalizatoare.

3. Cu privire la cheltuiala privind chiria la reclama luminoasa, dedusa in baza unei chitante in suma de lei, pagina 14 din procesul verbal, se precizeaza ca aceste chitante indeplinesc conditiile legale prevazute de cap.II alin.2 pct.3 din Normele metodologice aprobate prin OMFP 2329/2001, totodata asociatiile de proprietari sunt entitati fara personalitate juridica si nu emit facturi.

4. Cu privire la faptul ca societatea a acordat un bonus suplimentar de 11 % societatii T, se arata ca organul de inspectie a considerat in mod eronat cheltuielile in suma de lei ca fiind nedeductibile, la

pagina 17 din procesul verbal. Societatea a incheiat o conventie cu T, prin care se acorda acestuia din urma un bonus suplimentar corelat cu achizitiile, in cota de 11 %, iar toate facturile emise de T in baza acestui contract reprezinta bonus facturat. Prin aceasta conventie, T se obliga sa distribuie toate produsele incluse in gama sortimentala a societatii.

5. Cu privire la cheltuiala in suma de lei, cu dobanzile aferente conventiei de esalonare nr. incheiata cu Directia Generala a Finantelor Publice, pagina 22 din procesul verbal incheiat in 2006 de Directia Generala a Finantelor Publice, societatea sustine ca organul de inspectie in mod eronat a invocat prevederile art.21 alin.4 lit. b) din Legea nr.571/2003, aratand ca dobanda stabilita prin conventia de esalonare nu reprezinta o dobanda de natura penalizatoare.

6. Cu privire la cheltuiala in suma de lei privind chiria la reclama luminoasa, dedusa in baza unor chitante emise de catre Asociatia de proprietari B, pagina 22 din procesul verbal incheiat in 2006 de Directia Generala a Finantelor Publice, societatea mentioneaza ca aceste chitante îndeplinesc conditiile legale prevazute de OMFP 2329/2001.

7. Cu privire la faptul ca societatea a acordat un bonus suplimentar de 11% societatii T, pagina 24 din procesul verbal incheiat in 2006 de Directia Generala a Finantelor Publice, se arata de asemenea ca organul de control a considerat in mod eronat aceste cheltuielile in suma de lei ca fiind nedeductibile, prezentandu-se motivatiile de la pct. 4 de mai sus.

8. Fata de cele de mai sus, se arata ca organul de inspectie a calculat in mod nejustificat majorari in suma de lei si penalitati in suma de lei, pagina 29 din procesul verbal.

Referitor la constatările facute de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice si inscrise in raportul de inspectie fiscala incheiat in 2007 se arata urmatoarele :

9. La capitolul III, punctul 3.1 Impozitul pe profit se constata ca societatea a inregistrat in contabilitate o achizitie de tutun in baza facturii seria TMACA nr., avand inscrise ca furnizor SC F, cod de identificare fiscala R, iar pe factura nu sunt mentionate sediul furnizorului, adresa la care este livrata marfa, date de identificare a persoanelor ce au livrat marfa si mijlocul de transport. Conform verificarilor Garzii Financiare, aceasta factura a fost atribuita catre SC F cod de inregistrare fiscala R. Astfel, s-a stabilit ca

documentul nu intruneste calitatea de document justificativ, iar cheltuiala in suma de lei inscrisa in aceasta este nedeductibila.

Societatea invoca punctul 2.4 din Reglementarile contabile simplificate armonizate cu directivele europene aprobate prin OMFP 306/2002, aratand ca acesta nu prevede pentru documentele justificative obligativitatea inscrierii adresei la care este livrata marfa, a datelor de identificare ale persoanelor ce au livrat marfa si a mijlocului de transport, iar eroarea cu privire la denumirea si codul fiscal al furnizorului apartine furnizorului, sustinand realitatea operatiunii.

10. Cu privire la constatarea efectuarii de operatiuni fictive de import si export de tutun si estimarea veniturilor nefacturate, in suma de lei, accizelor in suma de lei si TVA aferenta in suma de lei, societatea considera eronata aceasta constatare, sustinand ca nu a efectuat operatiuni fictive de import-export de tutun, iar organul de inspectie a stabilit obligatiile de plata pe baza unor prezumtii. Adresele mentionate de organele de inspectie fiscala, anume nr. si nr. nu au fost anexate raportului de inspectie fiscala.

11. Cu privire la achizitia de materii prime facute in baza facturii seria TMACA nr. emisa de SC F, pentru care organul de inspectie a stabilit ca apartine SC G, stabilind ca nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de lei, vezi pagina 9 raportul de inspectie fiscala, societatea arata ca nu cade in sarcina sa verifice titularul facturilor fiscale, iar factura indeplineste conditiile cerute pentru a fi document justificativ conform prevederilor punctului 2.4 din Reglementarile contabile simplificate armonizate cu directivele europene aprobate de OMF nr.306/2002.

12. Cu privire la contabilizarea descarcarii din gestiune a imobilizarilor corporale vandute, referitor la care s-a stabilit ca societatea a cedat in mod gratuit imobilizari corporale deoarece a considerat nedeductibila fiscal suma de lei, procedand la estimarea TVA aferenta venitului neinregistrat, pagina 10 din raportul de inspectie fiscala intocmit de DGFP societatea arata ca inregistrarile in contabilitate s-au facut in conformitate cu normele legale, organul de inspectie stabilind obligatii de plata pe baza unor prezumtii, fara a invoca vreun act normativ incalcat. Organul de inspectie a constatat ca au fost realizate venituri din facturarea imobilizarilor, nejustificandu-se constatarea ca bunurile ar fi fost cedate in mod gratuit.

13. Referitor la faptul ca societatea nu ar fi inregistrat elemente similare veniturilor aferente rezervelor din reevaluare deductibile la calculul profitului impozabil, la momentul cedarii activelor in suma de lei, societatea

arata ca organul de inspectie a constatat in mod eronat deducerea la calculul profitului impozabil a sumei de lei, pagina 12-13 din raport.

Amortizarea fiscala aferenta bunurilor reevaluate calculata si recunoscuta de organul de control este de lei, in conditiile in care valoarea de intrare a mijloacelor fixe a fost de lei. Rezulta ca societatea a amortizat integral valoarea de intrare, ramanand o diferenta aferenta reevaluarii in suma de lei provenita din diferenta intre suma de lei si suma de lei. In aceste conditii, elementele similare veniturilor sunt in suma de lei si nicidecum valoarea stabilita de organul fiscal, de lei rezultand o diferenta stabilita in mod eronat ca fiind nedeductibila in suma de lei provenita din lei.

14. Organul de inspectie a constatat in mod eronat ca societatea a efectuat cu buna stiinta inregistrari inexacte si a omis inregistrari in contabilitate, cu consecinta denaturarii veniturilor si cheltuielilor, precum si a elementelor de activ si pasiv, pagina 13-17 din raport .

Se arata ca inregistrarile contabile efectuate de societatea cu privire la scoaterea din gestiune a activelor vandute au la baza si respecta intocmai prevederile anexei 2 lit. f) la Normele privind aplicarea Hotararii Guvernului nr.403/19.05.2000, care prevad modul de inregistrare a scoaterii din evidenta a imobiliarilor corporale neamortizate integral pentru care exista sume inregistrate in contul 105 "Diferente din reevaluare" .

Organul de inspectie fiscala afirma ca utilizarea rezervelor din reevaluare in suma de lei se poate face numai prin hotararea AGA si stabileste un impozit pe profit aferent utilizarii acestor rezerve pentru acoperirea pierderilor din anii precedenti, in suma de lei, fara ca aceasta repartizare a rezervei sa fi fost realizata si aprobata in cadrul societatii.

Obligatiile fiscale stabilite in sarcina societatii, in suma de lei nu corespund realitatii operatiunilor economice si inregistrarilor din contabilitatea societatii.

15. Cu privire la faptul ca societatea a acordat un bonus suplimentar de 11% societatii T, se arata ca organul de control a considerat in mod eronat cheltuielile in suma de lei ca fiind nedeductibile pe motiv ca nu s-ar justifica necesitatea acestora, pagina 18 din raportul de inspectie fiscala

Contestatoarea precizeaza ca suma reprezinta cheltuieli financiare cu bonusuri acordate distribuitorilor, in mod eronat inregistrate in contabilitate ca si cheltuieli cu prestari servicii executate de terti. La data de 22.12.2003 societatea a incheiat o conventie cu T, prin care se acorda acestuia din urma un bonus suplimentar corelat cu achizitiile, in procent de 11 %, iar toate facturile emise de T in baza acestui contract reprezinta bonus facturat si nu prestari de servicii. Prin aceasta conventie T se obliga sa

distribuie toate produsele incluse in gama sortimentala a societatii, fiind principalul distribuitor al produselor, astfel justificându-se bonusul suplimentar de 11 % acordat.

16. Cu privire la cheltuiala privind chiria la reclama luminoasa, dedusa in baza unor chitante in suma de lei emise de Asociatia de proprietari B, se precizeaza ca aceste chitante indeplinesc conditiile legale prevazute de cap.II alin.II pct.3 din Normele metodologice aprobate prin OMFP 2329/2001.

17. Cu privire la cheltuiala in suma de lei cu dobanzile aferente conventiei de esalonare nr. incheiata cu directia teritoriala, pagina 21 din raport, stabilite de organul de inspectie ca reprezentand cheltuieli nedeductibile in baza art.21 alin.4 lit. b) din Legea nr.571/2003, se precizeaza ca prevederile legale invocate nu mentioneaza ca dobanzile datorate autoritatilor romane ar fi nedeductibile fiscal.

18. Cu privire la cheltuielile de publicitate in suma de lei, facturate de SC A, societatea considera ca acestea in mod eronat au fost stabilite ca nedeductibile pe motiv ca furnizorul a stornat acea factura in aceeași luna, pagina 22 din raport, mentionand ca factura de stornare nr. nu a fost transmisa de furnizor, iar din punctul de vedere al beneficiarului serviciul a fost prestat de SC A..

19. Cu privire la cheltuielile in suma de lei privind serviciile de distributie prestate de catre SC T in baza contractului de distributie nr., pentru care organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica necesitatea prestarii, pagina 24 din raportul de inspectie fiscala, contestatoarea arata ca orice societate trebuie sa-si vanda marfa pentru a putea realiza venituri si nedetinand logistica necesara procesului de distributie a marfii a contractat serviciile de distributie ale SC T.

20. Cu privire la faptul ca organul de inspectie nu a recunoscut ca fiind deductibile cheltuielile in suma de lei aferente serviciilor de distributie prestate de catre SC L in baza contractului de distributie nr. pe motiv ca nu se justifica necesitatea prestarii acestor servicii, pagina 25 din raport, contestatoarea arata ca nedetinand logistica necesara procesului de distributie a marfii a contractat serviciile de distributie ale SC L.

21. Cu privire la cheltuiala in suma de lei privind chiria la reclama luminoasa dedusa in baza unor chitante emise de catre Asociatia de proprietari B, pagina 28 din raport, contestatoarea precizeaza ca aceste

chitante indeplinesc conditiile legale prevazute de cap.II alin.2 pct.3 din Normele metodologice aprobate prin OMFP 2329/2001.

22. Cu privire la cheltuiala in suma de lei cu reclama si publicitate, facturata de SC E, pentru care organul de control a constatat ca nu are la baza un document justificativ intrucat nu sunt completate integral toate datele, pagina 29 din raport, societatea arata ca prevederile art.78 alin.5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 invocate de organul de inspectie nu stipuleaza ca neinscrierea tuturor datelor din formular ar duce la pierderea calitatii de document justificativ.

23. Cu privire la afirmatia organului de inspectie fiscala, conform careia la implinirea termenului de prescriptie de 3 ani a datoriilor fata de furnizorii externi, in suma de lei, societatea trebuia sa stinga aceste datorii prin inregistrarea pe venituri a acestora, pagina 33-35 din raportul de inspectie fiscala, se arata ca nici o prevedere legala nu obliga la acest lucru, iar constatarea prescriptiei datoriilor se face doar de catre o instanta de judecata.

24. Cu privire la afirmatiile organului de inspectie fiscala, conform carora societatea a dedus cheltuieli in suma de lei aferente unor servicii de asistenta juridica, fara a justifica necesitatea acestor servicii, pagina 37 din raportul de inspectie fiscala, se precizeaza ca in mod justificat au fost efectuate aceste cheltuieli, societatea facand obiectul mai multor controale ale institutiilor statului, pentru care a fost necesara asistenta juridica de specialitate.

25. Referitor la calcularea prin raportul de inspectie fiscala a majorarilor in suma de lei si penalitatilor in suma de lei, paginile 39-40 din raportul de inspectie fiscala, se arata ca acestea au la baza obligatiile fiscale in suma de lei, eronat stabilite.

26. Contestatoarea mai arata ca la capitolul III punctul 3.2 *Taxa pe valoarea adaugata* s-a stabilit in baza constatarilor organelor de inspectie ale DGFP faptul ca societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, pagina 40 din raportul de inspectie fiscala, mentionand ca aceste constatari sunt nejustificate, dupa cum s-a aratat la punctele 2 - 8 din contestatie.

28. Cu privire la constatările conform cărora societatea a înregistrat returnuri de marfa pentru care a emis facturi de stornare, fara sa

prezinta documente care sa ateste realitatea operatiunilor de returnare, respectiv de intrare in gestiune a marfurilor returnate, se arata ca organele de inspectie au constatat ca societatea a denaturat taxa pe valoarea adaugata, calculand majorari de intarziere in suma de lei si penalitati in suma de lei, pagina 42 - 44 din raportul de inspectie fiscala.

Societatea arata ca solutia majorarii bazei impozabile priveste o prezumtie - ca marfa nu ar fi fost restituita - prezumtie care vine intr-o totala contradictie cu inregistrarile contabile care confirma descarcarea din gestiunea societatii a marfii livrate si ulterior reinregistrarea in gestiunea societatii a marfurilor returnate.

29. Cu privire la achizitiile de fier beton de la SC L, pagina 44 din raportul de inspectie fiscala, societatea mentioneaza ca organul de inspectie nu precizeaza ce act normativ a incalcat societatea, dar retine declaratia data de administrator pentru a-si justifica concluzia ca informatiile din factura de achizitie ar fi false, luand in considerare o declaratie, in detrimentul unor documente fiscale legal intocmite, contrar prevederilor Legii nr.571/2003. Ca urmare, se arata ca au fost calculate eronat majorari de intarziere in suma de lei si penalitati in suma de lei.

30. Cu referire la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta vanzarilor de active corporale, se arata ca organul de inspectie a considerat suma ca TVA nedeductibila, pagina 45 din raportul de inspectie fiscala, aratand ca au fost efectuate constatari injuste, societatea facand trimitere in acest sens, la motivele prezentate la punctele 12, 13 si 14 din contestatie.

31. Se arata ca organul de inspectie a calculat majorari si penalitati in suma de lei, pagina 51 din raportul de inspectie fiscala, avand la baza stabilirea eronata a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, in consecinta accesoriile fiind nejustificate pentru motivele aratate mai sus.

33. Se mai sustine calcularea eronata a majorarilor si penalitatilor in suma de lei, pagina 58 din raportul de inspectie fiscala, pe baza constatarilor privind accize in suma de lei.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat de Activitatea de Inspectie Fiscala la data de 2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. au fost verificate impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata si accizele asupra perioadei 01.01.2002-30.09.2006.

Inspectia s-a efectuat in baza adresei Agentiei Nationale de Administrare Fiscala - Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala nr.

Pentru perioada 01.01.2002-30.06.2004 au fost valorificate constatarile efectuate conform procesului verbal din 2006 incheiat de Activitatea de Control Fiscal in baza adresei nr. a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala - Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala, aceasta din urma fiind sesizata de Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie - Departamentul National Anticoruptie - Serviciul teritorial asupra verificarii realitatii si legalitatii pierderilor inregistrate de societate in anii 2002-2004, avandu-se in vedere raportul de inspectie fiscala incheiat de Directia Control Fiscal la data de 2004.

In cele de mai jos, numerotarea corespunde celei folosite de societate pentru capetele de cerere formulate prin contestatie.

Prin **procesul verbal incheiat in 2006** incheiat de Activitatea de Control Fiscal s-au constatat, referitor la aspectele contestate de societate, urmatoarele :

1. Pierderea fiscala stabilita de societatea contestatoare pentru anul 2003 a fost in suma de lei, conform declaratiei de impozit pe profit depusa de societate la organul fiscal teritorial.

2. Societatea a inregistrat in evidenta contabila in cursul perioadei 01.10.2003-31.12.2003, in baza conventiei de esalonare nr. incheiate cu D.G.F.P. suma de lei reprezentand dobanzi datorate bugetului de stat pe perioada esalonarii, aceasta fiind dedusa la determinarea rezultatului fiscal al anului 2003. S-a constatat incalcarea prevederilor art.9 alin.7, lit.b) din Legea nr.414/26.06.2002.

3. Societatea a inregistrat in evidenta contabila in cursul perioadei 01.01.2003-31.12.2003, in baza unor chitante primite de la Asociatia de Proprietari B, cheltuieli in suma de lei reprezentand "*chirie reclama luminoasa*", ca si cheltuieli deductibile, in conditiile in care societatea nu a prezentat documente justificative, respectiv chitante si facturi.

Astfel, nu au fost respectate prevederile O.M.F.P. nr. 2329/28.12.2001 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea contabilitatii in partida simpla de catre persoanele juridice fara scop lucrativ si Hotararea Guvernului nr. 831/02.12.1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si

contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora. Au fost incalcate si prevederile art. 9 alin.7 lit.j) si s) din Legea nr.414/2002.

4. In lunile noiembrie si decembrie 2003 S.C. R inregistreaza in evidenta contabila, pe cheltuieli in contul 668 "Alte cheltuieli financiare", suma de lei reprezentand bonus suplimentar de 11% pentru achizitiile de tigari efectuate de S.C. T, entitate care are ca asociat majoritar aceeasi persoana fizica care detine 95% din capitalul social al S.C. R.

Conform prevederilor art.27 alin. 3 din Legea nr.414/2002 cele doua societati sunt persoane asociate.

In perioada 01.01.2002 - 31.12.2003 S.C. R a vandut acelasi tip de produse, respectiv tigari marca R si V catre toti clientii, inclusiv catre S.C. T si acorda tuturor un discount de 5,66% la fiecare factura de livrare.

Acordarea "*bonusului suplimentar de 11%*" intre societati care, potrivit legii indeplinesc conditiile de persoane asociate s-a facut in conditiile in care S.C. R inregistreaza pierdere contabila in anul 2003.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca acordarea bonusului suplimentar de 11% nu se justifica. Acesta nu reflecta valoarea de piata a tranzactiilor in conditiile in care S.C. R acorda tuturor clientilor, inclusiv S.C. T un comision de 5,66% la fiecare livrare, astfel ca sumele inregistrate in evidenta contabila, in contul 668 "Alte cheltuieli financiare", cu bonusul suplimentar de 11%, nu concura la realizarea de venituri suplimentare. Astfel, cu suma de lei s-a reintregit rezultatul fiscal aferent anului 2003.

5. Societatea a inregistrat in evidenta contabila, in baza conventiei de esalonare nr. incheiate cu D.G.F.P. suma de lei reprezentand dobanzi datorate bugetului de stat pe perioada esalonarii, aceasta fiind dedusa integral la determinarea rezultatului fiscal aferent perioadei ianuarie - iunie 2004. Nu s-au respectat prevederile art.21, alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Ca urmare, a fost reintregit rezultatul fiscal aferent perioadei 01.01.2004-30.06.2004, in sensul diminuarii pierderii fiscale cu suma de lei.

6. Societatea a inregistrat in evidenta contabila in cursul perioadei 01.01.2004-30.06.2004, in baza unor chitante primite de la Asociatia de Proprietari B contravaloarea in suma de lei a "*chiriei reclama luminoasa*", fara prezentarea ca documente justificative a chitantei si facturii.

Au fost incalcate prevederile art.21, alin.4 lit. f) si m) din Legea nr.571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu aceasta suma fiind reintregit rezultatul aferent semestrului I 2004.

7. Pentru perioada 01.01.2004-30.06.2004 societatea a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli in contul 668 "Alte cheltuieli financiare", suma de lei reprezentand "bonus suplimentar de 11%" acordat S.C. T.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca necesitatea acordarii acestui "bonus suplimentar" nu a fost justificata, respectiv nu s-a dovedit scopul economic al operatiunii, intrucat in contractele de comercializare incheiate cu ceilalti clienti, nu se precizeaza ca acestia vor distribui numai anumite sortimente de tigari, iar contractele cadru incheiate cu S.C. T si ceilalti clienti sunt identice.

Acordarea "*bonusului suplimentar de 11%*" intre societati care, potrivit legii indeplinesc conditiile de persoane afiliate s-a facut in conditiile in care societatea contestatoare a inregistrat pierdere contabila in perioada 01.01.2004 - 30.06.2004, in suma de lei.

In consecinta a fost reintregit rezultatul fiscal aferent perioadei 01.01.2004-30.06.2004, in sensul diminuarii pierderii fiscale cu suma de lei, conform anexei nr.10 la raportul de inspectie fiscala.

Prin **raportul de inspectie fiscala incheiat in 2007** intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala s-au constatat, referitor la aspectele contestate de societate, urmatoarele :

Perioada verificata : 01.07.2004-30.09.2006

La data de 30.06.2004 societatea a inregistrat in contabilitate o pierdere contabila in suma de lei.

Pierderea contabila din anii precedenti, conform balantei de verificare la 30.06.2004, este in suma de lei.

Pentru perioada 01.01.2002-30.06.2004, societatea a declarat prin declaratiile anuale de impozit pe profit, pierdere fiscala in suma totala de lei.

Prin raportul de inspectie fiscala s-a retinut faptul ca prin procesul verbal incheiat in 2006, Activitatea de Inspectie Fiscala a stabilit cheltuieli nedeductibile aferente perioadelor 2002-2003 si respectiv ianuarie-iunie 2004 in suma de lei si respectiv lei, fiind astfel diminuata pierderea fiscala aferenta perioadei 01.01.2002-30.06.2004 cu suma de lei, astfel ca pierderea fiscala recalculata la 30.06.2004 este de lei.

9. Prin adresa nr., Garda Financiara-Comisariatul General a transmis catre A.N.A.F. procesul verbal nr. intocmit la S.C. R, conform caruia in data de 28.05.2003 societatea a inregistrat in evidenta contabila achizitia a 21.120 kg tutun in baza facturii fiscale seria TMACA nr., in valoare totala de lei, din care TVA este in suma de lei. Factura fiscala a fost emisa de S.C.F cu datele de identificare . Pe factura nu sunt mentionate sediul furnizorului,

adresa de la care marfa este livrata si datele de identificare a persoanelor care au efectuat livrarea si mijlocul de transport.

Din verificarea efectuata de comisarii Garzii Financiare, rezulta ca factura seria TM nr. a fost atribuita S.C.F cu alte date de identificare.

S-a constatat ca factura seria TMACA nr. nu intruneste calitatea de document justificativ, conform prevederilor Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata si ale OMF nr.306/2002.

Deoarece in cursul anului 2003 societatea a inregistrat pe cheltuieli cu materiile prime suma de lei reprezentand cantitatea de 21.120 kg tutun si a TVA in suma de lei, in timpul controlului, in baza prevederilor art.7 si art.9 alin. 7 lit.j) din Legea nr.414/2002, pierderea fiscala pe perioada 2002-2003 calculata prin procesul verbal nr.2006, in suma de lei a fost diminuata cu suma de lei. Influenta fiscala a TVA dedusa de societate in baza acestei facturi, in suma de lei, este analizata la pct.32 - TVA din raportul de inspectie fiscala.

10. Prin adresa nr. Garda Financiara - Comisariatul General a comunicat ca urmare a unor operatiuni economice fictive de export si import de tutun, S.C. R nu a inregistrat in contabilitate, in luna iunie 2004, o cantitate de 19.800 kg tutun. Urmare a calculului estimativ al numarului de tigarete ce puteau fi obtinute din cantitatea de 19.800 kg tutun, au rezultat venituri in suma de lei, accize in suma de lei si TVA in suma de lei, neinregistrate in contabilitatea S.C.R.

In aceste conditii, pierderea fiscala la 30.06.2004, in suma de lei stabilita prin procesul verbal intocmit de inspectorii din cadrul D.G.F.P., a fost recalculata in timpul controlului, rezultand un profit impozabil la data de 30.06.2004 in suma de lei.

Aferent profitului impozabil recalculat la 30.06.2004, in suma de lei, in timpul controlului a fost recalculat impozitul pe profit, prin aplicarea cotei de impozitare de 25% prevazuta la art.17 alin. 1 din Legea nr.571/2003, rezultand un impozit pe profit in suma de lei cu scadenta la data de 25.07.2004.

Referitor la perioada 01.07.2004-31.12.2004:

11. In baza facturii fiscale TMACA nr. in suma de lei fara TVA, societatea a achizitionat de la S.C.F materii prime pentru fabricat tigarete. Conform procesului verbal nr.2006 incheiat de inspectorii din cadrul D.G.F.P., factura nu face parte din carnetele ridicate de S.C. F ci din cele ale S.C.G, stabilindu-se ca fiind nedeductibile cheltuielile in suma de lei, aferente

materiilor prime date in consum in luna iunie 2004, in baza prevederilor art.21 alin. 4 lit.f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Pentru diferenta valorica de materii prime, in suma de lei, controlul a procedat la recalcularea rezultatului fiscal pe trim.III 2004, in sensul majorarii acestuia cu aceasta suma, conform prevederilor art.21.alin. 4 lit.f) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare si pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

12. In data de 20.09.2004, S.C.R a vandut majoritatea activelor aflate in patrimoniu catre S.C. L si S.C. A, active constand in terenuri, cladiri si constructii aferente, imobilizari corporale in curs, instalatii si utilaje industriale de fabricat alcool si tigarete.

Valoarea contabila a activelor cedate, la data scoaterii din gestiune a fost de lei, iar veniturile facturate si inregistrate in contabilitate ca urmare a cedarii acestora au fost in suma de lei.

Actiunile vandute si destinate productiei de alcool au fost cumparate de S.C. A si sunt localizate in comuna L. Actiunile destinate fabricarii tigaretelor au fost vandute catre S.C. L si fabrica de tigarete situata in J.

Actiunile vandute la 20.09.2004 se prezinta astfel:

imobilizari corporale in curs

reprezinta active nereevaluate

reprezinta active existente in sold la data de 31.12.2003 si reevaluate. Valoarea reevaluată a mijloacelor fixe inregistrate in contabilitate in creditul contului 105 "Diferente din reevaluare", la data de 31.12.2003, este in suma de lei.

Din verificarea privind modul de contabilizare a descarcarii din gestiune a imobilizarilor corporale si in curs mai sus mentionate, precum si a veniturilor facturate si inregistrate in contabilitate ca urmare a vanzarii acestora, au fost constatate urmatoarele:

Imobilizarile corporale in suma de lei si imobilizarile corporale in curs in suma de lei, au fost descarcate in totalitate din gestiune.

Veniturile facturate si inregistrate in contabilitate din vanzarea imobilizarilor corporale in curs si din imobilizarile corporale nereevaluate sunt in suma de lei, rezultand ca societatea a realizat o pierdere contabila din cedarea imobilizarilor corporale nereevaluate si a celor in curs, in suma de lei.

Din totalul cheltuielilor in suma de lei, societatea a considerat ca si nedeductibile fiscal la stabilirea pierderii fiscale pe trim.III 2004, suma de lei, conditii in care pierderea fiscala stabilita de societate din vanzarea activelor mai sus mentionate este in suma de lei, provenita din diferenta lei.

Prin considerarea de catre societate a cheltuielilor in suma de lei privind activele cedate, ca nedeductibile fiscal, aceasta a recunoscut implicit ca a cedat in mod gratuit imobilizari corporale si imobilizari corporale in curs, consecinta fiind nerealizarea de venituri din cedarea acestora.

S-a constatat ca societatea nu a colectat TVA aferenta imobilizarilor corporale cedate gratuit si pentru care in perioada realizarii acestora si-a exercitat dreptul de deducere, desi nu au fost utilizate in scopul efectuarii de operatiuni taxabile.

13. S-au mai constatat, referitor la activele reevaluate, aflate in sold la data de 31.12.2003 si vandute la data de 20.09.2004, urmatoarele :

Valoarea contabila a imobilizarilor corporale reevaluate la data scoaterii acestora din gestiune a fost de lei, veniturile facturate urmare a vanzarii acestora fiind de numai lei.

Din valoarea contabila a imobilizarilor cedate, in suma de lei, reprezinta cresteri de valoare ca urmare a reevaluarii acestora in baza rapoartelor de reevaluare intocmite in luna decembrie 2001 si ianuarie 2004. Diferenta de lei reprezinta valoarea de intrare a acestora plus investitiile efectuate in perioada de la achizitie si pana la data cedarii, respectiv data de 20.09.2004. La scoaterea din gestiune a imobilizarilor corporale reevaluate si cedate, societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli din cedarea activelor in suma de lei, amortizare pana la data scoaterii din gestiune in suma de lei si diferente din reevaluare in suma de lei.

Urmare a acestor operatiuni, desi societatea a vandut active inregistrate in contabilitate la valoarea de lei cu numai lei, aceasta a inregistrat in contabilitate un profit contabil de lei, calculat ca diferenta intre veniturile din cedarea activelor in suma de lei si cheltuielile din cedarea activelor in suma de lei. In timpul controlului au fost solicitate administratorului societatii, P V, informatii suplimentare privind prevederile legale care au stat la baza inregistrarii in contabilitate a cedarii activelor, precum si prezenta persoanei care a efectuat inregistrarile contabile legate de cedarea activelor, fara ca administratorul societatii sa dea curs solicitarilor organului de inspectie fiscala

S-a mai constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate, pana la data cedarii imobilizarilor corporale reevaluate, cheltuieli cu amortizarea acestora in suma de lei. Aceste cheltuieli au fost considerate ca si deductibile de societate pe durata cuprinsa intre data achizitionarii/reevaluarii imobilizarilor si pana la data cedarii acestora, respectiv 20.09.2004.

Amortizarea fiscala a mijloacelor fixe reevaluate si vandute de societate la data de 20.09.2004 este in suma de lei, compusa din suma de lei reprezentand amortizarea fiscala pana la data de 30.06.2004 calculata prin

procesul verbal incheiat in data de 10.03.2006 de organele de inspectie din cadrul D.G.F.P. si suma de lei reprezentand amortizarea fiscala aferenta perioadei iulie-septembrie 2004. Diferenta dintre amortizarea contabila calculata de societate pana la data de 30.06.2004 si amortizarea fiscala recalculata pana la aceeasi data prin procesul verbal mai sus mentionat, respectiv suma de lei, a fost considerata de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P., ca si o cheltuiala nedeductibila la stabilirea pierderii fiscale pentru perioada pana la 30.06.2004.

Implicatiile fiscale care decurg din inregistrările contabile efectuate de societate la cedarea activelor reevaluate, in ceea ce priveste calculul amortizării, sunt urmatoarele:

- suma de lei reprezentand diferenta dintre amortizarea contabila si cea fiscala, calculate pana la data de 30.06.2004, a fost considerata de inspectorii din cadrul D.G.F.P. prin procesul verbal nr. ca si cheltuiala nedeductibila fiscal, pierderea fiscala aferenta perioadei pana la data de 30.06.2004 fiind redusa cu aceasta suma.

- suma de lei calculata ca diferenta dintre amortizarea contabila si cea fiscala aferenta perioadei 01.07.2004 - 20.09.2004, reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal la stabilirea profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin.3 lit.i) din Legea 571/2003. La fel ca si in cazul diferentelor de amortizare pana la data de 30.06.2004, diferenta dintre amortizarea contabila si cea fiscala din perioada 01.07.2004-20.09.2004 provine din faptul ca societatea a utilizat metoda de amortizare degresiva pentru constructii si imprejuriri, in loc de a utiliza regimul de amortizare liniar prevazut la art.24 alin.6 lit.a) din Legea nr.571/2003.

Din totalul amortizării fiscale calculata pana la data vanzării activelor si care se ridica la suma de lei, suma de lei reprezinta amortizarea calculata de societate la valoarea reevaluată a mijloacelor fixe si inclusa de societate pe cheltuieli considerate deductibile fiscal. Calculul diferentei de lei s-a efectuat prin diminuarea amortizării fiscale in suma de lei cu amortizarea fiscala calculata in conditiile in care nu ar fi fost efectuată reevaluarea mijloacelor fixe, amortizare care este in suma de lei.

In baza pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, elemente similare veniturilor sunt si rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor in situatia in care au fost deductibile din profitul impozabil, s-a stabilit ca amortizarea calculata suplimentar ca urmare a cresterii valorii de intrare a activelor prin reevaluare, in suma de lei constituie un element asimilat veniturilor si majoreaza baza de calcul a impozitului pe profit, diminuand in egala masura diferentele din reevaluare.

Influenta fiscala a celor de mai sus consta in majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma de lei, formata din: lei reprezentand

diferenta dintre amortizarea contabila si cea fiscala aferenta perioadei 01.07.2004-20.09.2004 si lei reprezentand amortizare fiscala asimilata veniturilor ca urmare a reevaluarii activelor cedate, calculata pana la data de 20.09.2004.

14. Valoarea la care activele au fost scoase din gestiunea societatii, inregistrata in creditul conturilor 2121 "Cladiri", 2131 "Echipamente tehnologice" si 2133 "Mijloace de transport", a fost de lei. Veniturile facturate ca urmare a vanzarii acestora sunt in suma de lei.

Venituri inregistrate din vanzarea activelor au fost inregistrate in contabilitate prin articolul contabil :

411 "Clienti" = 7583 "Venituri din cedarea activelor" lei.

Societatea a inregistrat in contabilitate un profit din vanzarea activelor reevaluate, in suma de lei, calculat ca diferenta dintre veniturile de lei si cheltuielile in suma de lei inregistrate la descarcarea din gestiune a mijloacelor fixe in valoare de lei.

Fata de prevederile pct.4.41 din OMF nr.306/2002, conform caruia castigurile, respectiv pierderile, obtinute in urma casarii sau cedarii unei imobilizari corporale se determina ca diferenta intre veniturile generate de cedare si valoarea sa neamortizata, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acesteia si trebuie recunoscute ca venit, respectiv cheltuiala, in contul de profit si pierdere, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea avea obligatia de a descarca din gestiune mijloacele fixe reevaluate si cedate prin urmatorul articol:

%	212
281	Imobilizari corporale
Amortizarea imobilizarilor	
658	
Cheltuieli cu activele si simultan:	

105 "Diferente din reevaluare" = 1068 "Alte rezerve" cu toata suma rezultata din reevaluarea imobilizarilor, respectiv lei.

Rezulta ca, in conditiile in care societatea ar fi respectat prevederile legale mai sus mentionate, aceasta ar fi inregistrat in contabilitate cheltuieli cu cedarea activelor in suma de lei, fata de lei cat a inregistrat efectiv, diferenta fiind de lei.

Astfel, s-a stabilit majorarea artificiala a contului de profit si pierdere cu suma de lei, respectiv inregistrarea unui profit artificial de lei, fata de o pierdere de lei.

Societatea era obligata, conform prevederilor pct.13 din OMF nr.1088/2004, ca la cedarea activelor reevaluate sa inregistreze in creditul contului 1068 "Alte rezerve" intreaga diferenta din reevaluare, respectiv suma de lei.

Fata de prevederile pct.14 din OMF nr.1088/2004, conform caruia sumele reprezentand surplusul din reevaluare realizat si reflectat in creditul contului 1068 "Alte rezerve" se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau a oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile, s-a stabilit ca suma de lei reprezentand diferenta de reevaluare aferenta activelor cedate trebuia inregistrata in contul 1068 "Alte rezerve" si putea fi utilizata, cu aprobarea adunarii generale a asociatilor, la acoperirea pierderilor contabile din anii precedenti.

Avand in vedere ca societatea a utilizat suma de lei la acoperirea partiala a pierderii contabile inregistrata la data de 30.09.2004, conform prevederilor pct.14 din OMF nr.1088/2004, aceasta suma trebuia impozitata la momentul modificarii destinatiei respectiv data de 20.09.2004, data vanzarii activelor. Societatea nu a mai inregistrat in contabilitate articolul contabil 105 "Diferente din reevaluare" - 1068 "Alte rezerve" cu suma de lei si ulterior nu a utilizat o parte din aceste rezerve la acoperirea pierderilor.

Pierderea contabila la 30.09.2004 in suma de lei a fost acoperita partial de societate prin debitarea contului 105 "Diferente din reevaluare" in corespondenta cu creditul conturilor de imobilizari corporale, suma utilizata la acoperirea partiala a pierderii contabile fiind de lei. Diferenta pana la lei reprezentand total surplus din reevaluare, respectiv suma de lei, respectiv lei se regasea in soldul contului 105 "Diferente din reevaluare" la data verificarii, respectiv 30.09.2006.

Consecinta fiscala a celor mai sus mentionate, consta in diminuarea impozitului pe profit pe trim.III 2004 cu suma de lei, calculata prin aplicarea cotei de 25% prevazuta la art.17 alin.1 din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, asupra diferentelor din reevaluare utilizate la acoperirea pierderii contabile in suma de lei.

Consecinta financiara, avand in vedere faptul ca acoperirea pierderii contabile putea fi efectuata numai la data depunerii bilantului contabil pe anul 2004 si numai cu aprobarea hotararii generale a asociatilor, consta in denaturarea contului de profit si pierdere pe anul 2004, in sensul majorarii artificiale a acestuia cu suma de lei.

15. In perioada iulie 2004-decembrie 2004, S.C.T a facturat catre S.C.R, un bonus suplimentar sub forma unei cote de 11% din rezultatul achizitiilor din perioada respectiva, bonus care se ridica la suma de lei.

Suma a fost inregistrata in conturile 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti" - lei si 4426 "TVA deductibila"- lei. S-a constatat ca in aceeasi perioada S.C.R acordat S.C. T, in baza Contractului de vanzare-cumparare nr.345/22.12.2003 un discount de 5,66%.

In aceste conditii, bonusul suplimentar de 11 % facturat de S.C.T reprezinta in fapt servicii, a caror prestare nu poate fi justificata.

In baza art.21 alin.4 lit.m) si art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificarile si competarile ulterioare, cheltuielile in suma de lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, iar TVA nu indeplineste conditiile de deductibilitate.

16. In perioada iulie-decembrie 2004, societatea a inregistrat in contabilitate suma de lei reprezentand chirie reclama luminoasa. Cheltuiala a fost inregistrata in contabilitate in baza unor chitante emise de Asociatia de proprietari B, chitante care nu intrunesc calitatea de document justificativ conform prevederilor H.G. nr.831/1997 si OMFP nr.2329/2001 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind organizarea si conducerea contabilitatii in partida simpla de catre persoanele juridice fara scop lucrativ. Conform prevederilor art.21 alin. 4 lit.f) si m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, suma de lei reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal.

17. Societatea a inregistrat in evidenta contabila, in trim.III 2004, in baza conventiei de esalonare nr. incheiata cu D.G.F.P. suma de lei reprezentand dobanzi datorate bugetului de stat pe perioada esalonarii. Eronat societatea a inregistrat aceasta suma in contul 666 "Cheltuieli cu dobanzile" si a considerat ca aceasta reprezinta cheltuiala deductibila la stabilirea rezultatului fiscal pe anul 2004, contrar prevederilor art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003.

18. In luna noiembrie 2004, S.C.A factureaza catre S.C.R servicii de publicitate in suma de lei, in baza contractului de publicitate nr. Societatea nu a prezentat controlului rapoarte de lucru sau situatii intocmite de furnizor, din care sa rezulte serviciile prestate si facturate in luna noiembrie 2004 catre S.C.R.

19. In data de 22.12.2004, intre S.C.R si S.C.T a fost incheiat contractul de distributie nr., in baza acestuia fiind emis un numar de 13 facturi

fiscale in valoare totala de lei, din care suma de lei a fost inregistrata in contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti".

Prestatiile de distributie facturate de S.C.T nu au la baza documente care sa ateste necesitatea efectuarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii.

20. In luna martie 2005, S.C L emite catre S.C.R facturile fiscale nr. si in valoare de lei respectiv lei. Valoarea totala a celor doua facturi este de lei, din care suma de lei a fost inregistrata in contabilitatea societatii in contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terti", iar diferenta de lei a fost inregistrata in contul 4426 "TVA deductibila". Conform celor inscrise in facturi, sumele facturate reprezinta "comision suplimentar". In facturile emise nu se face referire la contractul care a stat la baza facturarii sumelor mentionate, fiind astfel incalcate prevederile art.3 alin.4 din OMF nr.29/2003.

Societatea nu a prezentat controlului situatii de lucrari si/sau rapoarte de lucru din care sa rezulte pentru ce a fost acordat comisionul suplimentar si cum a fost calculat acesta. S.C.L a fost unul din distribuitorii de tigarete produse de S.C.R, intre cele doua societati fiind incheiat contractul de distributie nr.. Prin actul aditional din 2005, se convine de catre parti rezilierea contractului nr. incepand cu data de 2005.

Facturarea comisionului suplimentar nu se justifica, in conditiile in care S.C. L a beneficiat la achizitionarea tigaretelor de un discount de 5,66% aplicat la pretul de lista, conform contractului de vanzare cumparare nr. si actului aditional nr.4. Ca urmare cheltuiala inregistrata de societate cu comisionul facturat de S.C.L, in suma de lei, nu este aferenta veniturilor realizate de societate.

21. In anul 2005 societatea inregistreaza in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile" suma de lei din care lei reprezinta chirie pentru reclama luminoasa achitata asociatiei de proprietari din B iar diferenta de lei reprezinta chirie achitata la R pentru zona libera .

Suma de lei a fost inregistrata in contabilitate ca si cheltuiala deductibila la calculul rezultatului financiar. In conditiile in care societatea nu a prezentat ca documente justificative de inregistrare in cheltuieli, facturi fiscale, nu au fost respectate prevederile OMFP nr.2329/28.12.2001 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind organizarea si conducerea contabilitatii in partida simpla de catre persoanele juridice fara scop lucrativ si art.1 alin.1 si alin. 2 din Hotararea Guvernului nr.831/ 1997.

22. Societatea a inregistrat in cont 623 "Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate" facturi fiscale emise de SC E, care nu au completate

toate datele de identificare ale beneficiarului, si anume codul unic de identificare, adresa etc. Cheltuielile considerate de societate ca deductibile fiscal sunt in suma de lei. Conform Hotararii Guvernului nr.831/1997 si art.78 alin.5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 republicata, pentru ca o factura sa aiba calitatea de document justificativ trebuie sa aiba completate integral toate datele inscrise pe formular.

23. In data de 31.07.2004, a fost emisa de S.C.R, Decizia nr.1. In baza acestei decizii, au fost compensate obligatii datorate de S.C.R catre diversi furnizori externi, quantumul total al obligatiilor compensate fiind in suma totala de lei. Furnizorii externi au fost achitati de catre asociatul S.C.R cetatean de nationalitate siriana. Controlul a solicitat administratorului societatii documente care sa ateste achitarea in fapt de catre asociatul N a furnizorilor externi. Administratorul societatii nu a pus la dispozitia controlului documentele solicitate.

Fata de prevederile art.6 alin.1 si alin.2 din Legea nr.82/1991 republicata, s-a stabilit ca societatea eronat a inregistrat in contabilitate stingerea obligatiei fata de furnizorii externi numai in baza deciziei nr.

In lipsa documentelor de plata, obligatiile societatii fata de furnizorii externi trebuiau mentinute in contabilitate si raportate prin bilanturile contabile anuale, pana la implinirea termenului de prescriptie, termen care, conform art.783 din Codul Civil este de 3 ani de la data nasterii obligatiilor.

Au fost solicitate reprezentantului societatii documente care sa ateste vechimea obligatiilor fata de furnizorii externi mentionati in decizia nr., obligatii stinse in data de 31.07.2004. Documentele au fost solicitate in vederea stabilirii cu exactitate a datei la care se implinea termenul de prescriptie a obligatiilor datorate fata de furnizorii externi.

Au fost prezentate inspectiei fiscale, fisele de cont ale furnizorilor mentionati in Decizia nr..Cu exceptia obligatiei de plata catre RP in suma de lei care provine din perioada martie-aprilie 2004 si pentru care termenul de prescriptie de 3 ani se implineste la 30.04.2007, restul obligatiilor fata de furnizori externi in suma de lei, provin din anul 2002, figurand in fisele de cont ale clientilor externi la data de 31.12.2002.

Societatea nu a prezentat inspectiei fiscale fisele de cont ale furnizorilor externi din anul 2002, conditii in care nu s-a putut stabili data la care au fost emise facturile catre S.C.R de catre furnizorii externi mentionati in Decizia nr.1. In acest context, s-a stabilit ca termenul de prescriptie de 3 ani s-a implinit la data de 31.12.2005, respectiv 31.12.2002-31.12.2005.

S-a constatat denaturarea profitului impozabil pe trim.IV 2005, in sensul diminuarii artificiale a acestuia cu suma de lei .

24. In 10.02.2006 societatea a incheiat un contract de asistenta juridica nr. cu S.C.P.A., privind asistenta juridica permanenta pe perioada 2006-2007, societatilor comerciale SC T, SC F, SC E, SC A si SC L

In luna martie 2006 si luna aprilie 2006 societatea inregistreaza in cont 622 " cheltuieli cu onorariile " suma de lei reprezentand "*consultanta juridica conform contract*". Aceste cheltuieli sunt considerate eronat de societate ca si cheltuieli deductibile deoarece nu sunt respectate prevederile art.21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare si pct.48 - Titlu II din Hotararea Guvernului nr.44/2004 completata si modificata.

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanta juridica, in contractul incheiat trebuiau precizate efectiv serviciile prestate, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe intreaga durata de desfasurare a contractului, cota parte de cheltuieli ce trebuie refacturata celorlalte 5 societati nominalizate in actul aditional. Nu au fost prezentate nici rapoartele de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare pentru justificarea necesitatii, realitatii si oportunitatii efectuarii serviciilor de consultanta juridica.

Avand in vedere ca societatea nu a putut demonstra necesitatea efectuarii serviciilor de consultanta juridica pentru activitatea sa proprie si nu a refacturat contravaloarea serviciilor de consultanta efectuate pentru cele cinci societati nominalizate in actul aditional la contractul de consultanta juridica nr., organul de inspectie fiscala a stabilit suma de lei ca si cheltuiala nedeductibila fiscal, diminuand pierderea inregistrata de societate in anul 2006.

26. Conform celor inscrise in procesul verbal incheiat de inspectorii din cadrul D.G.F.P., inregistrat la D.G.F.P. sub nr., aferent perioadei 01.01.2002-30.06.2004, pierderea fiscala a fost diminuta cu suma de lei, suma care reprezinta cheltuieli nedeductibile aferente perioadei verificate.

Din totalul cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei 01.01.2002-30.06.2004, in suma de lei, stabilite prin procesul verbal nr. intocmit de inspectorii din cadrul D.G.F.P., in timpul controlului au fost identificate cheltuieli purtatoare de TVA, in suma de lei.

Societatea a inregistrat in contabilitate achizitia de materii prime in baza facturii fiscale seria TMACA nr. , deducand TVA in suma de lei. Materiile prime in valoare de lei au fost incluse pe cheltuieli in cursul anului 2003, si considerate de societate ca deductibile fiscal. Factura nu intruneste calitatea de document justificativ. Conform prevederilor art.145 alin.8 coroborat cu art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, TVA dedusa de societate, in suma de lei, nu indeplineste conditiile de deductibilitate,

urmand a majora diferenta de TVA la 30.06.2004 stabilita in baza constatarilor din procesul verbal inregistrat la D.G.F.P. sub nr.

In vederea stabilirii diferentelor de TVA nedeductibile la data de 30.06.2004, la cheltuielile nedeductibile purtatoare de TVA stabilite prin procesul verbal inregistrat la D.G.F.P. sub nr., a fost adaugata si suma de lei aferenta facturii fiscale seria TMACA nr., rezultand total cheltuieli purtatoare de TVA in suma de lei.

Aferent acestor cheltuieli, societatea a dedus TVA in suma de lei.

Prin adresa nr. a Garzii Financiare - Comisariatul General, s-a comunicat ca, urmare a unor operatiuni economice fictive de export si import de tutun, S.C.R nu a inregistrat in contabilitate, in luna iunie 2004, o cantitate de 19.800 kg tutun. Urmare a estimarii numarului de tigarete ce puteau fi produse din catitatea de tutun mai sus mentionata, au rezultat venituri estimate in suma de lei si TVA de colectat in suma de lei.

Rezulta ca la data de 30.06.2004, fata de obligatiile privind TVA inregistrate in contabilitate de societate, au mai rezultat obligatii suplimentare in suma de lei, respectiv lei.

28. Prin facturile fiscale nr., societatea storneaza livrarile efectuate in luna octombrie 2004 catre S.C.L si S.C.T, taxa pe valoarea adaugata fiind in suma de lei. In data de 01.11.2004, societatea factureaza, catre acelasi client, exact aceeasi cantitate de tigarete care a fost stornata in data de 29 si 30 octombrie 2004. Astfel, prin factura factureaza catre S.C.L cantitatea de 112.000 pachete de tigarete, iar prin factura nr. factureaza catre S.C. T cantitatea de 419.000 pachete de tigarete.

In data de 31 decembrie 2004, societatea storneaza o cantitate de 458.058 pachete tigarete livrate catre clienti in cursul lunii decembrie 2004. Valoarea veniturilor stornate prin facturile mai sus mentionate este in suma de lei, TVA colectata in suma de lei si accizele in suma de lei. Livrarile de tigarete facturate in cursul lunii decembrie 2004, au avut loc in perioada 1-15 decembrie 2004, iar stornarea acestor livrari se face in 31.12.2004, constatandu-se ca tigarele nu au fost livrate in fapt.

In data de 03.01.2005, societatea a refacturat catre clienti intreaga cantitate de tigarete stornata in data de 31.12.2004.

Nu au fost puse la dispozitia organelor de control documente - note de receptie- din care sa rezulte ca tigarele livrate in cursul lunii decembrie 2004 si stornate in 31.12.2004 ar fi fost returnate catre S.C.R.

Situatia este similara si pentru restul lunilor in care societatea a intocmit facturi de stornare a tigaretelor livrate in cursul aceleiasi luni si refacturate la inceputul lunii imediat urmatoare.

Organele de inspectie concluzioneaza ca tigarele stornate au fost in fapt livrate catre clienti si nu au fost returnate catre furnizor. Facturile fiscale prin care au fost stornate cantitatile de tigarete, au fost intocmite in vederea diminuarii TVA colectata si a accizelor datorate bugetului de stat.

Pentru nevirarea la termenele legale a TVA, au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere in suma de lei si respectiv lei.

Operatiunile de stornare nu au condus la diferente de TVA, cantitatile de tigarete stornate fiind refacturate in luna imediat urmatoare.

29. In luna octombrie 2004 societatea a achizitionat de la S.C.L, in baza facturii fiscale seria TM ACB nr., o cantitate de 840 tone de fier beton. Valoarea fierului beton inscrisa in factura este de lei, TVA fiind in suma de lei. Societatea a inregistrat in contabilitate in luna octombrie 2004, in debitul contului 231 "Imobilizari corporale in curs" suma de lei si a dedus TVA in suma de lei. Societatea nu a receptionat cantitatea de 840 tone de fier beton, nefiind intocmita nota de receptie pentru aceasta cantitate.

In perioada noiembrie 2004-ianuarie 2005, S.C.L a emis facturile fiscale scria TMACB nr. prin care a stornat intreaga cantitate de fier beton facturata in luna octombrie 2004.

S-a constatat ca declaratia data de administratorul societatii, conform careia tranzactia nu a avut loc deoarece furnizorul a ajuns la concluzia ca nu poate asigura intreaga cantitate facturata, contrazice informatiile inscrise in factura fiscala seria TMACB nr. cu privire la expeditia marfurilor. Astfel, la rubrica din factura privind expeditia, ca si delegat este mentionat numele de P V, iar la rubrica de transport este mentionat .

S-a concluzionat ca datele inscrise in facura fiscala seria TMACB nr. sunt nereale, operatiunea economica de achizitionare a fierului beton inscrisa in factura fiscala mai sus mentionata fiind fictiva.

Consecinta fiscala consta in denaturarea TVA de plata datorata bugetului de stat, in sensul diminuarii acesteia cu suma de lei in luna octombrie 2004, cu suma de lei in luna noiembrie 2004 si cu suma de lei in luna decembrie 2004.

Aferent diferentelor de TVA de plata mai sus mentionate, au fost calculate accesorii constand in majorari de intarziere si penalitati de intarziere in suma de lei si respectiv de lei.

30. Referitor la pct.3.1. "Impozit pe profit" din raportul de inspectie fiscala, s-a constatat ca in luna septembrie 2004 societatea a cedat active corporale nereevaluate, valoarea contabila a acestora fiind de lei. Societatea a descarcat din gestiune activele imobilizate si in curs, dupa cum urmeaza :

lei prin contul 658 "Cheltuieli privind activele cedate"

lei prin contul 281 "Amortizarea imobilizarilor corporale".

Veniturile facturate ca urmare a cedarii imobilizarilor corporale in curs, au fost in suma de lei, conditii in care pierderea din cedarea activelor a fost de lei, provenita din diferenta intre suma de lei si suma de lei.

Societatea a considerat ca si nedeductibila fiscal suma de lei, suma care figureaza atat in registrul de evidenta fiscala cat si in declaratia de impozit pe profit pe anul 2004.

Acceptarea de catre societate a cheltuielilor nedeductibile in suma de lei, implica faptul ca imobilizari in valoare de lei nu au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In aceste conditii, conform prevederilor art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, TVA dedusa in suma de lei aferenta activelor imobilizate a caror valoare a fost inclusa pe cheltuieli nedeductibile fiscal, nu s-a acceptat la deducere .

32. Referitor la accize, s-a constatat faptul ca in perioada verificata, societatii contestatoare i s-a suspendat activitatea pentru anumite perioade, urmare a neindeplinirii in totalitate a obligatiilor privind antrepozitele fiscale, conform prevederilor art.183 din Legea nr.571/2004.

Dupa cum se mentioneaza la pct. 3.1. "Impozit pe profit" din raportul de inspectie fiscala, urmare a unor operatiuni economice fictive de export si import de tutun, S.C. R nu a inregistrat in contabilitate, in luna iunie 2004, o cantitate de 19.800 kg tutun.

Urmare a neinregistrarii in contabilitate a cantitatii de 19.800 kg tutun, comisarii Garzii Financiare - Comisariatul General au estimat numarul de tigari ce puteau fi obtinute din cantitatea de 19.800 kg tutun, rezultand accize aferente acestor tigari in suma de lei.

Astfel, s-a constatat nerespectarea de societate a prevederilor art.192 alin.7 si art.218 din Legea nr.571/2003 si pct.17.1 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 mai sus mentionate, necalculand, neinregistrand in contabilitate si nevirand la bugetul de stat acciza aferenta stocului de tigarete de la data luarii la cunostinta a deciziei de revocare a autorizatiei de antrepozit fiscal.

In timpul controlului a fost calculata acciza aferenta cantitatii de 153.869 pachete de tigarete, rezultand o acciza in suma de lei.

S-a stabilit ca societatea datoreaza o diferenta de acciza in suma de lei, dupa cum urmeaza : lei-constatari Garda Financiara - Comisariatul General ; lei - aferenta stocului de tigarete ; lei -aferenta facturilor fiscale anulate.

Pentru accizele stabilite suplimentar, au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere in suma toala de lei, respectiv lei majorari de intarziere si lei penalitati de intarziere, conform anexei nr.57. Pentru nevirarea la termenul legal a accizelor, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii in suma totala de lei, conform anexei nr.48 la raportul de inspectie fiscala.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retin urmatoarele :

I . 1. Referitor la urmatoarele sume :

- reprezentand venituri determinate prin estimare aferente cantitatii de tutun neinregistrata in contabilitate ;
- reprezentand TVA colectata aferenta ;
- reprezentand accize aferente ;
- majorari si penalitati de intarziere aferente accizelor ;

cauza supusa solutionarii este dca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra masurii organelor de inspectie fiscala privind estimarea veniturilor realizate din comercializarea tigarilor fabricate pe baza cantitatii de 19.800 kg tutun, neinregistrata in contabilitatea societatii, a taxei pe valoarea adaugata aferenta, precum si a accizelor aferente operatiunii de comercializare a acestor tigari, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza Deciziei de impunere nr., contestata, nu rezulta constatările proprii ale organelor de inspectie fiscala cu privire la respectiva stare de fapt si nici modul in care s-a efectuat estimarea.

Perioada supusa inspectiei fiscale : iunie 2004.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit, in baza adresei nr. a Garzii Financiare-Comisariatul General, anexata la dosarul cauzei ca : “*S.C. R nu a inregistrat in contabilitate in luna iunie 2004 o cantitate de 19.800 kg. de tutun.*”

Organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina S.C. R, venituri realizate din comercializarea tigarilor fabricate pe baza cantitatii de 19.800 kg tutun, neinregistrata in contabilitatea societatii, taxa pe valoarea adaugata aferenta, precum si accize aferente operatiunii de comercializare a acestor tigari “*urmare a calculului estimativ a numarului de tigari ce puteau fi obtinute din cantitatea de 19.800 kg. tutun*”, efectuat de Garda Financiara-Comisariatul General.

Societatea sustine ca nu a realizat operatiuni fictive de import-export de tutun, aratand totodata ca adresa Garzii Financiare nu a fost anexata raportului de inspectie fiscala si nu cunoaste care sunt documentele care probeaza constatările efectuate.

In drept, art.94 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede :

"Inspectia fiscala are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata, precum si a accesoriilor aferente acestora",

iar alin.3 din acelasi articol de lege prevede :

" Pentru ducerea la îndeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la : [...]

e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.[...] "

Conform art.65 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

" Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii ",

iar art.109 alin.1 din acelasi act normativ prevede :

" Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal."

Totodata in speta mai sunt incidente si prevederile art. 67 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza :

" Estimarea bazei de impunere

(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare.

Estimarea consta în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale",

coroborate cu art.65 alin.2 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala precizeaza :

" 65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand în considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si

documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activități similare “.

Fata de aceste prevederi legale rezulta ca la estimarea bazei de impunere aferenta impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adaugata, cat si accizelor, organele de inspectie fiscala trebuiau sa aiba in vedere elementele care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiei si informatii referitoare la activitatea din perioada verificata si documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, in lipsa acestora, organele de inspectie fiscala trebuiau sa aiba in vedere datele si informatiile detinute despre contribuabilii cu activitati similare.

Din adresa Garzii Financiare - Comisariatul General nr. inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr., aflata la dosarul cauzei, se retine faptul ca urmare solicitarii Ministerului Public - DIICOT, prin adresa nr. a fost sesizata ANAF cu privire la calculul estimativ al obligatiilor aferente cantitatii de 19.800 kg. tutun folosit in procesul de fabricare a tigaretelor, solicitand totodata: *“efectuarea unui control fiscal la S.C. Ra in vederea stabilirii cu exactitate a modului de constituire si virare a obligatiilor fiscale avand in vedere aspectele cuprinse in prezenta* “.

Se retine ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice au preluat sumele estimate de reprezentantii Garzii Financiare - Comisariatul General conform adresei nr., fara sa mentioneze ***constatarile proprii, efectuate*** cu privire la stare de fapt comunicata prin aceasta adresa, fara ca la dosarul cauzei sa se regaseasca documente in sensul constatarilor efectuate de Garda Financiara - Comisariatul General si fara mentionarea prin raportul de inspectie fiscala a ***temeiului legal*** in baza caruia s-a efectuat estimarea veniturilor a taxei pe valoarea adaugata si a accizelor aferente cantitatii de tutun neinregistrata in contabilitatea societatii.

De asemenea, in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr., contestata, organele de inspectie fiscala nu au prezentat nivelul pretului de piata al bunului impozabil avut in vedere la stabilirea obligatiilor fiscale si nici nu au precizat daca s-au raportat la preturile practicate de contribuabili cu activitati similare, in aceeasi perioada.

In consecinta, conform prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata potrivit carora : *"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*, se va

desfiinta partial Decizia de impunere nr. pentru veniturile estimate in suma de lei, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, pentru accizele in suma de lei, precum si pentru majorarile si penalitatile de intarziere aferente accizelor in suma totala de lei, conform anexei nr.57 la raportul de inspectie fiscala, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa decat cea care a intocmit decizia de impunere desfiintata, sa intocmeasca un alt act administrativ fiscal, tinand cont de dispozitiile legale incidente in speta si de retinerile de mai sus, in vederea stabilirii starii de fapt fiscale si a obligatiilor fiscale datorate.

2. In ceea ce priveste cheltuielile cu chiria pentru reclama luminoasa inregistrate in perioada 2003-2005 in suma de **Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a acestor cheltuieli, in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca chitantele in baza carora au fost inregistrate aceste cheltuieli, contin toate elementele necesare pentru a avea calitatea de document justificativ.**

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.10.2003-31.12.2005.

In fapt, societatea a inregistrat in anul 2003, semestrul I 2004, semestrul II 2004 si anul 2005, cheltuieli cu reclama luminoasa, in baza chitantelor emise de Asociatia de proprietari din B.

Prin procesul verbal incheiat in 2006 de Directia Generala a Finantelor Publice - paginile 14 si 22 - respectiv Raportul de inspectie fiscala incheiat in 14.02.2007 de Directia Generala a Finantelor Publice - pagina 20 si 28, acte care au stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, s-a stabilit faptul ca aceste cheltuieli inregistrate pe baza chitantelor emise de asociatie, nu sunt deductibile fiscal, intrucat chitantele nu indeplinesc calitatea de document justificativ.

Prin contestatie, societatea sustine faptul ca asociatia de proprietari, neavand personalitate juridica, nu putea emite facturi.

In drept, pana la data de 31.12.2003 erau incidente prevederile art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit care prevede :

(7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt : [...]

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii ; [...]"

Incepand cu data de 01.01.2004, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, la art.21 alin.4 lit.f) prevede:

“Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile : [...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii în gestiune, dupa caz, potrivit normelor [...]”.

Totodata, Cap.II Organizarea contabilitatii in partida simpla lit.B Norme generale privind documentele justificative si financiar-contabile din Ordinul ministrului finantelor publice nr.2329/2001, prevede :

“1. Potrivit prevederilor art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si celorlalte prevederi legale referitoare la întocmirea si utilizarea formularelor privind activitatea financiara si contabila, orice operatiune economica efectuata se consemneaza într-un document care sta la baza înregistrarilor în contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.

Aceste prevederi sunt cuprinse în Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind întocmirea si utilizarea acestora, în ordinele ministrului finantelor date în aplicarea acesteia, precum si în Normele metodologice de întocmire si utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiara si contabila, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor nr.425/1998, cu modificarile ulterioare.

2. În baza prevederilor art.6 alin.(2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, documentele justificative care stau la baza înregistrarilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dupa caz.

3. Documentele justificative cuprind, de regula, urmatoarele elemente principale:

- a) denumirea documentului;*
- b) denumirea si sediul persoanei juridice fara scop lucrativ care întocmeste documentul;*
- c) numarul documentului si data întocmirii acestuia;*
- d) codul fiscal;*
- e) mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economice (cand este cazul);*
- f) continutul operatiunii economice, iar atunci când este cazul, si temeiul legal al efecturii acesteia;*
- g) datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate;*

h) numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, dupa caz;

i) alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.”

De asemenea capitolul II Organizarea contabilitatii in partida simpla lit.A Dispozitii generale din Ordinul ministrului finantelor publice nr.2329/2001, prevede :

“5. Persoanele juridice fara scop lucrativ vor folosi si alte formulare prevazute în mod expres de acte normative care reglementeaza activitati economice specifice.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus citate, se retine ca pentru a fi deductibile, cheltuielile trebuie sa fie inscrise intr-un document justificativ, prevederile legale in materie contabila mentionand elementele continute de un document pentru a dobandi aceasta calitate. Normele metodologice privind organizarea si conducerea contabilitatii în partida simpla de catre persoanele juridice fara scop lucrativ, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.2329/2001, nu precizeaza daca la inregistrarea veniturilor de catre respectivele persoane, este obligatorie emiterea facturii fiscale, fiind aplicabil in speta principiul de drept conform caruia *unde legea nu distinge nici interpretul nu poate distinge*.

Asadar, in cazul in speta, deductibilitatea cheltuielilor inregistrate in baza chitantelor emise de Asociatia de proprietari din B, este conditionata de existenta unui document care sa cuprinda elementele mentionate in mod expres de legiuitor, elemente care confera chitantei calitatea de document justificativ.

In concluzie, **se retine ca la analiza deductibilitatii cheltuielilor in cauza, organele de inspectie fiscala trebuiau sa verifice inscrierea in chitantele emise de asociatia de proprietari a elementelor prevazute de lege, pentru indeplinirea calitatii de document justificativ.**

In acelasi sens, Directia Generala Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin adresa nr., a precizat urmatoarele : **“societatea verificata isi poate deduce cheltuielile privind reclama si publicitatea pe baza chitantelor emise de asociatia de proprietari, in masura in care acestea contin toate elementele necesare indeplinirii calitatii de document justificativ conform reglementarilor contabile.”**

Fata de cele prezentate anterior, se retine ca in raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala se limiteaza la a stabili ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal, intrucat sunt inregistrate in baza unor : *“chitante care nu intrunesc calitatea de document justificativ “.*

In aceste conditii si avand in vedere prevederile art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata : *"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*, se va desfiinta partial Decizia de impunere nr.227/21.02.2007 pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu reclama luminoasa, inregistrate in baza unor chitante emise de Asociatia de proprietari din B, cu consecinta reverificarii acestui impozit pe aceeasi perioada.

La reverificare, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere prevederile legale aplicabile spetei, adresa Directiei Generale Legislatie Impozite Directe din cadrul Ministerului Finantelor Publice nr., mai sus citata, cat si retinerile din prezenta decizie.

Prin adresa nr., Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat organelor de inspectie fiscala precizarea : *"cuantumului impozitului pe profit suplimentar datorat pentru anii 2004 si 2005 precum si al majorarilor de intarziere si penalitatilor, fara luarea in considerare a veniturilor in suma de lei, accizelor in suma de lei, pagina 8 din raportul de inspectie fiscala, cheltuielilor in suma de lei, pagina 9 din raportul de inspectie fiscala, precum si cheltuielilor privind reclama luminoasa in suma de lei, pagina 14 din procesul verbal, lei, pagina 22 din procesul verbal, lei, pagina 20 din raportul de inspectie fiscala, pagina 28 din raportul de inspectie fiscala.*

Urmare acestei adrese, organele de inspectie fiscala cu adresa nr., inregistrata sub nr. au transmis cuantumul obligatiilor fiscale cu titlu de impozit pe profit, recalulate, dupa cum urmeaza:

-impozit pe profit :

-majorari de intarziere aferente impozitului pe profit:

Avand in vedere retinerile de la Capitolul I pct. 1 si 2 din prezenta decizie, precum si cuantumul obligatiilor fiscale cu titlu de impozit pe profit recalulate de organele de inspectie fiscala, se va desfiinta partial decizia de impunere pentru impozitul pe profit in suma de **lei** reprezentand diferenta intre impozitul pe profit in suma de lei stabilit prin decizia de impunere si impozitul pe profit in suma de lei, impozit recalculat conform adresei nr. **si majorarile de intarziere** in suma de **lei** reprezentand diferenta intre majorarile de intarziere in suma de lei aferente impozitul pe profit, stabilite prin decizia de impunere si majorarile de intarziere in suma de lei recalulate conform adresei nr., urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa decat cea care a intocmit decizia de impunere desfiintata, sa intocmeasca un alt act administrativ fiscal, tinand cont de dispozitiile legale incidente in speta si de retinerile de la Capitolul I pct. 1 si 2 din prezenta decizie.

Totodata, in baza considerentelor de la Capitolul 1 din prezenta decizie, se va desfiinta partial decizia de impunere nr. pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, pentru accizele in suma de lei, precum si pentru majorarile si penalitatile de intarziere aferente accizelor in suma totala de lei.

3. In ceea ce priveste cheltuielile cu achizitii de marfuri inregistrate in perioada 2003-2005 in suma de

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii fiscale a cheltuielilor inscrise in respectivele facturi de aprovizionare, in conditiile in care aceste facturi nu au completate rubricile privind adresa furnizorului, codul unic de inregistrare si sediul beneficiarului, sau la rubrica furnizor este inscrisa alta societate decat cea careia i-a fost alocat respectivul document cu regim special.

Perioada supusa verificarii: 2003 - 2005.

In fapt, societatea a inregistrat la cheltuieli deductibile fiscal, achizitia a 21.120 kg tutun, in baza facturii fiscale seria TMACA nr. in valoare totala de lei, din care taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, avand inscrisa la rubrica *furnizor SC F*, cod unic de inregistrare

Prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat faptul ca factura a fost alocata SC F, cod unic de inregistrare R, si totodata nu are completate sediul furnizorului, adresa la care marfa a fost livrata si nici datele de identificare ale persoanelor care au efectuat livrarea si mijlocul de transport, motiv pentru care nu a fost acordata deductibilitate fiscala acestor cheltuieli.

Prin contestatie se arata ca Ordinul ministrului finantelor publice nr.306/2002 nu prevede pentru documentele justificative obligativitatea inscrierii adresei la care este livrata marfa, datele de identificare ale persoanelor care au livrat marfa si mijlocul de transport.

Organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuieli in suma de lei, inscrise in factura nr, de achizitii materii prime. Masura, dispusa in baza art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003, a avut la baza constatarea conform careia factura, avand inscrisa la rubrica *Furnizor* denumirea: SC F, nu face parte din facturierele ridicate de aceasta de la distribuitorul autorizat de document cu regim special, factura fiind alocata S.C. G.

Prin contestatia formulata societatea arata ca nu cade in sarcina contribuabilului verificarea apartenentei facturilor fiscale transmise de furnizor, iar in analiza deductibilitatii cheltuielilor inscrise in aceasta sunt aplicabile prevederile pct.2.4 din Ordinul ministrului finantelor nr.306/2002,

referitoare la elementele ce trebuie inscrise in factura pentru ca aceasta sa poata fi considerata document justificativ.

De asemenea, societatea a inregistrat la cheltuieli deductibile aferente anului 2005, in contul 623 "*Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate*", suma de lei reprezentand reclama si publicitate, inscrise in facturile emise de S.C. E.

Organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuielile in suma de lei privind reclama si publicitate, in baza prevederilor Hotararii Guvernului nr.831/1997 si art.78 alin.5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, pe motiv ca respectivele facturi nu au completate toate datele de identificare ale beneficiarului, respectiv codul unic de inregistrare, sediul si numarul de inregistrare la Oficiul Registrului Comertului.

Societatea considera ca prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala nu stipuleaza ca neinscrierea tuturor datelor din formular ar duce la pierderea calitatii de document justificativ.

In drept, anterior datei de 31.12.2003 erau aplicabile prevederile art.9 alin.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, conform carora :

"Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt :

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii "

Pentru perioada de dupa 01.01.2004 sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.f) si lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza :

"Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii în gestiune, dupa caz, potrivit normelor.[...]

r) cheltuielile înregistrate în evidenta contabila, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al carui certificat de înregistrare fiscala a fost suspendat în baza Ordinului Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala." ;

coroborate cu prevederile pct.44 din Hotararea Guvernului nr.44/2004, conform carora :

" Înregistrările în evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza înscrierilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementarilor contabile în vigoare."

Potrivit acestor dispozitii imperative ale legii, se retine ca simpla inregistrare in contabilitate a cheltuielilor inscrise in documente nu este suficienta pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind sa contina toate elementele prevazute de formular, completate in mod corect.

Prevederile legale sus mentionate se coroboreaza cu cele ale pct.2.3 si pct.2.4 din Ordinul ministrului finantelor nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene :

*“ 2.3. Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, modificata si completata prin Ordonanta Guvernului nr. 61/2001, precum si a celorlalte prevederi legale privind întocmirea si utilizarea formularelor comune si a celor cu regim special utilizate în activitatea financiara si contabila, orice operatiune economica efectuata se consemneaza într-un document care sta la baza înregistrarilor în contabilitate, **dobandind astfel calitatea de document justificativ.** Documentele justificative sunt documentele primare care probeaza legal o operatiune.*

2.4 Documentele justificative cuprind, cel putin, urmatoarele elemente principale:

- a) denumirea documentului;*
- b) **denumirea si sediul persoanei juridice care întocmeste documentul;***
- c) numarul si data întocmirii acestuia;*
- d) mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economice (când este cazul);*
- e) continutul operatiunii economice si, daca este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- f) datele cantitative si valorice aferente operatiunii efectuate;*
- g) numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, dupa caz;*
- h) **alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.***

Înscrisurile care stau la baza înregistrarilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizeaza toate informatiile prevazute în normele legale în vigoare.”

Totodata, conform art.77 alin.5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata :

*“Contribuabilii sunt obligati sa utilizeze pentru activitatea desfasurata documente primare si de evidenta contabila stabilite prin lege, achizitionate numai de la unitatiile stabilite prin normele legale în vigoare, **si sa***

completeze integral rubricile formularelor, corespunzator operatiunilor înregistrate.”

Din coroborarea textelor legale sus mentionate rezulta ca in materia impozitului pe profit, factura, ca document contabil justificativ trebuie sa cuprinda toate elementele prevazute la pct.2.4 din Ordinul ministrului finantelor nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, mai sus citat, inclusiv datele de identitate ale delegatului, date privind mijlocul de transport, data si ora expedierii, precum si semnatura de primire a marfii, aceste elemente incadrandu-se in acele elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Se retine ca potrivit prevederilor Hotararii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, **factura, cod 14-4-10/A**, este un formular cu regim special de inseriere si de numerotare care :

“ 1. Serveste ca :

- document pe baza caruia se intocmeste instrumentul de decontare a produselor si marfurilor livrate, a lucrarilor executate sau a serviciilor prestate;
- document de insotire a marfii pe timpul transportului ;
- document de incarcare in gestiunea primitorului ;
- **document justificativ de inregistrare in contabilitatea furnizorului si a cumparatorului [...]** “.

Totodata la anexa 4 din Ordinul nr.2185/06.11.2001 pentru aprobarea unor formulare tipizate cu regim special este reglementat modelul de factura fiscala, potrivit caruia la **rubrica “furnizor”** se completeaza obligatoriu urmatoarele date : “ *denumire, forma juridica, numar de inmatriculare la registrul comertului/anul, cod fiscal, sediul, localitatea, strada, numarul, judetul, contul, banca* ”.

Din analiza facturii fiscale seria TMACA nr.aflata la dosar, anexata adresei nr. transmisa de Garda Financiara - Comisariatul General, rezulta ca aceasta nu are in scris sediul complet al furnizorului, respectiv strada si numarul, precizandu-se doar judetul si localitatea, adresa la care marfa a fost livrata, datele de identificare a persoanelor care au efectuat livrarea si mijlocul de transport.

Mai mult, se retine ca Inalta Curte de Casatie si Justitie s-a pronuntat prin Decizia nr.V din 15.01.2007 publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr.732/30.10.2007, prin care a admis recursul in interesul legii declarat de procurorul general al Parchetului de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie cu privire la aplicarea dispozitiilor art.6 alin.2 din Legea nr.82/1991, republicata, ale art.21 alin. 4 lit. f) si art.145 alin. 8 lit.a) si lit.b) din

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. In ce priveste posibilitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata si a diminuarii bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, in cazul in care facturile fiscale nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii, Inalta Curte de Casatie si Justitie a decis urmatoarele :

*“ [...] in aplicarea corecta a dispozitiilor art.21 alin.4 lit.f si ale art.145 alin.8 lit.a si b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si ale art.6(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, se impune sa se considere ca taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa **si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata***

Chiar daca aceasta decizie este incidenta unei perioade ulterioare celei supusa verificarii, fiind data in aplicarea corecta a dispozitiilor inscrite in art.21 alin.4 lit.f) si in art.145 alin.8 lit.a) si lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de ratiuni si fiind data si in aplicarea dispozitiilor art.6 alin.2 din Legea contabilitatii nr.82/1991, articol invocat in solutionarea spetei, se va retine in cauza faptul ca si pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor inscrite in factura nr. , este obligatorie verificarea conditiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor.

In ceea ce priveste facturile emise de SC E in anul 2005, se retine ca pentru perioada de dupa 01.01.2004, Decizia nr.V din 15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie a statuat faptul ca pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor, documentele emise de prestator trebuie sa contina aceleasi elemente prevazute de legislatia in materia taxei pe valoarea adaugata, iar conform Titlului VI *Taxa pe valoarea adaugata* - art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003, intre aceste elemente se includ datele de identificare ale beneficiarului, respectiv codul unic de inregistrare fiscala, sediul si numarul de inregistrare la Oficiul Registrului Comertului.

Astfel, nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei sustinerea societatii potrivit careia temeiul legal invocat de organele de inspectie fiscala nu prevede pierderea calitatii de document justificativ in cazul documentelor care nu au inscrite toate datele, intrucat elementul in cauza, necompletat in factura emisa de SC E, respectiv adresa si codul de inregistrare fiscala ale beneficiarului, se regasesc, conform prevederilor legale mai sus citate, aplicabile in anul 2005, intre elementele obligatorii, Decizia nr.V din 15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie statuand sanctiunea de natura fiscala aplicabila pentru necompletarea respectivelor elemente obligatorii.

In concluzie, fata de dispozitiile legale incidente in perioada verificata, se retine ca factura fiscala nr., facturile fiscale emise de SC E in

anul 2005, nu au completate toate datele si elementele prevazute de formularul respectiv, organele de inspectie fiscala constatand in mod legal ca aceste facturi nu indeplinesc calitatea de document justificativ, necesara in justificarea deductibilitatii cheltuielilor la calculul profitului impozabil pe respectiva perioada.

In consecinta, in mod legal organele de inspectie fiscala au incadrat cheltuielile din perioada 2003-2005, respectiv lei, ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pe perioada 2003-2005, astfel ca urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru impozitul pe profit si accesoriile aferente acestor cheltuieli .

4. In ceea ce priveste cheltuielile cu dobanzile in suma de Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestora la calculul profitului impozabil, in conditiile in care dobanzile in cauza sunt aferente unei conventii de esalonare incheiata cu Directia generala a finantelor publice .

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.10.2003-30.09.2004.

In fapt, societatea a inregistrat in trimestrul III 2003, semestrul I 2004 si trimestrul III 2004, la cheltuieli deductibile fiscal, in contul 666 "Cheltuieli cu dobanzile" sumele de lei, reprezentand dobanzi datorate bugetului de stat pe perioada esalonarii, in baza conventiei de esalonare nr. incheiate cu Directia generala a finantelor publice si a graficului de esalonare.

Prin procesul verbal incheiat in 2006 de Directia Generala a Finantelor Publice - paginile 13 si 22 - respectiv raportul de inspectie fiscala incheiat in 2007 de Directia Generala a Finantelor Publice - pagina 21, acte care au stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, s-a constatat inregistrarea eronata a sumelor mentionate, la cheltuieli deductibile fiscal, cu incalcarea prevederilor art.9 alin.7 lit.b) din Legea nr.414/2002 si ale art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003, mentionandu-se ca termenul "*majorari de intarziere*" a fost inlocuit prin art.167 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.61/2002 cu cel de "*dobanzi*".

Prin contestatie, societatea contestatoare arata ca prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala nu mentioneaza ca dobanzile datorate autoritatilor romane ar fi nedeductibile fiscal, in speta dobanda stabilita prin conventia de esalonare nu reprezinta o dobanda de natura penalizatoare, ci una calculata in contextul esalonarii sumelor datorate.

In drept, anterior datei de 31.12.2003 erau incidente prevederile art.9 alin.7 lit.b) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit :

“ (7) Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt :

b) amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale. Amenzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor, al căror regim este reglementat prin convențiile de evitare a dublei impuneri “.

La art.169 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată se prevede :

“In toate actele normative în care se face referire la majorări de întârziere și/sau majorări aceste notiuni se înlocuiesc cu notiunea de dobanzi ”.

Din coroborarea celor două texte de lege rezultă că semnificația celor două expresii a rămas aceeași și anume, aceea de obligație fiscală accesorie datorată pentru neachitarea la bugetul statului a obligațiilor fiscale principale la termenul legal.

Totodată pentru perioada de până la 31.12.2003, sunt incidente și prevederile art.12 și art.13 alin.4 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată :

“ Art.12 Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobanzi și penalități de întârziere. Dobanzile și penalitățile de întârziere datorate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

ART. 13 (4) Dobanzile prevăzute la alin. (1) se datorează și pe perioada pentru care au fost acordate amânări sau esalonări la plata obligațiilor bugetare restante.”

Aceste prevederi legale au fost menținute prin art.118 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare de la 01.01.2004, potrivit cărora :

“ Dobanzi în cazul înlesnirilor la plata

Pe perioada pentru care au fost acordate înlesniri la plata obligațiilor fiscale restante se datorează dobanzi “.

De asemenea, pentru perioada de după 01.01.2004 sunt incidente prevederile art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

b) dobanzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobanzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu

exceptia majorarilor al caror regim este reglementat prin conventiile de evitare a dublei impuneri.”

Potrivit acestor prevederi legale, prin plata dobanzilor datorate autoritatilor romane, legiuitorul a avut in vedere instituirea unui regim sanctionatoriu in sarcina celor care nu achita la termenul scadent obligatiile bugetare, cat si pe perioada pentru care au fost acordate inlesniri la plata obligatiilor fiscale restante.

Se retine ca societatea contestatoare a inregistrat in trimestrul III 2003, semestrul I 2004 si trimestrul III 2004 sumele de lei, datorate statului roman pe perioada esalonarii la plata a unor obligatii bugetare, in contul 666 “Cheltuieli cu dobanzile”.

Fata de prevederile legale mai sus invocate, pentru obligatiile fiscale restante care au fost esalonate la plata, tocmai pentru motivul ca nu au fost achitate de contestatoare la termenele scadente, se datoreaza dobanda, calculata de catre organul competent, respectiv Directia generala a finantelor publice , in calitate de reprezentant al statului roman, care a aprobat si inlesnirea la plata in baza conventiei de esalonare nr., conventie care nu are natura juridica a unui contract comercial.

In concluzie, afirmatia contestatoarei potrivit careia dobanda stabilita prin conventia de esalonare nu reprezinta o dobanda de natura penalizatoare, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece calificarea sumelor platite pentru plata cu intarziere a obligatiilor fiscale catre institutia implicata ca fiind creante bugetare, este de natura a scoate aceste sume din sfera de aplicabilitate a dreptului comercial si imprima acestora regimul juridic reglementat de Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, mai sus citat.

Se retine ca societatea contestatoare datoreaza dobanzi si pe perioada pentru care au fost acordate inlesniri la plata obligatiilor fiscale restante, recunoscute de insasi contestatoare prin inregistrarea sumelor de lei in conturile de cheltuieli, respectivele cheltuieli incadrandu-se in categoria celor nedeductibile la calculul impozitului pe profit, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate pentru impozitul pe profit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile cu dobanzile.

5. In ceea ce priveste cheltuielile in suma de lei aferente trimestrului IV 2003, semestrului I 2004 si respectiv semestrului II 2004, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor inregistrate de contestatoare cu titlu de bonus suplimentar in cota de 11%, acordat pentru produsele achizitionate de SC T, in conditiile in care acesta a beneficiat si de discountul in cota de 5.66% acordat celorlalti

cumparatori, iar societatea nu demonstreaza ca bonusul suplimentar se refera doar la anumite produse nesolicitate de acei cumparatori.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.10.2003-31.12.2004.

In fapt, in trimestrul IV 2003 si semestrul I 2004, S.C. R a inregistrat la cheltuieli deductibile fiscal, in contul 668 "Alte cheltuieli financiare" suma de lei, reprezentand bonus suplimentar de 11% aferent livrarilor efectuate de S.C. T.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, S.C. R a acordat S.C. T, in baza contractului de vanzare-cumparare nr. un bonus suplimentar aplicat la pretul de lista a tigarilor vandute in cuantum de 11 %, care apare in scris in fiecare factura fiscala de vanzare a tigaretelor.

Referitor la sumele de lei, contestatoarea arata ca bonusul suplimentar a fost acordat respectivului beneficiar in baza conventiei incheiate cu acesta, prin care s-a obligat sa distribuie toate produsele societatii.

De asemenea, societatea a inregistrat in perioada iulie - decembrie 2004 la cheltuieli deductibile fiscal, in contul 628 "*Alte cheltuieli executate de terti*" suma de lei reprezentand *bonus suplimentar de 11%* aferent livrarilor de tigari, in baza conventiei nr.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca S.C. R a acordat in mod suplimentar fata de discountul in cota de 5.66% pentru fiecare livrare, acordat catre toti clientii si un bonus in cota de 11%, societatii T, care are ca asociat majoritar 90% pe cetateanul sirian N, persoana ce detine si 95% din capitalul social al S.C. R

Pentru aceasta operatiune, livrarile catre T s-au efectuat sub pretul de piata practicat de entitati independente pentru marfuri similare, fiind incalcate astfel prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a raportat pierdere pentru perioadele in care a fost inregistrat bonusul.

In conditiile in care S.C.R a mai acordat S.C. T, in mod concomitent, la emiterea facturilor catre acesta, un discount in cota de 5.66% din pretul tigarilor vandute, organele de inspectie fiscala au stabilit ca bonusul in cota de 11% reprezinta in fapt o prestare de servicii catre societatea contestatoare, pentru care aceasta nu poate prezenta documente care sa ateste prestarea efectiva, fapt pentru care cheltuielile cu bonusul acordat este nedeductibil la calculul profitului impozabil, in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003.

Referitor la bonusul in cota de 11% societatea arata ca in mod eronat acesta a fost inregistrat in contul 628 "Alte cheltuieli executate de

terti”, acesta reprezentand in fapt cheltuieli financiare cu bonusuri acordate in baza conventiei nr. S.C. T in calitate de principal distribuitor al produselor.

In drept, pentru perioada de pana la 31.12.2003 erau incidente prevederile art.9 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit :

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt aferente veniturilor impozabile.”

Articolul 21.alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pentru perioada de dupa 01.01.2004, prevede :

“ Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare”.

Aceste dispozitii legale prevad conditia generala de acordare a deductibilitatii cheltuielilor la calculul profitului impozabil, respectiv aceea de a fi efectuate în scopul realizarii de venituri impozabile.

De asemenea, pana la data de 31.12.2003 in speta sunt incidente si prevederile art.9 alin.7 lit.s) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit care precizeaza :

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

s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, prestari de servicii sau asistenta, în situatia în care nu sunt încheiate contracte în forma scrisa si pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizata “.

Incepand cu data de 01.01.2004, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal potrivit carora :

“(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte”** ,*

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifica :

*“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca **cumulativ** urmatoarele conditii :*

*- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract** care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe*

durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare ;

- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate ”.

Conditiiile care trebuie indeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevazute la articolele de lege mai sus mentionate, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor, contribuabilul avand obligatia sa probeze necesitatea si realitatea efectuarii respectivelor cheltuieli cu rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piata sau orice alte documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor.

Din analiza conventiilor nr., incheiate cu beneficiarul S.C. T, aflate la dosarul cauzei, anexate in copie adresei nr.3224/02.09.2008 transmisa de Activitatea de Inspectie Fiscala se retine ca acesta s-a obligat **“sa distribuie toate produsele incluse in gama sortimentala, acceptata de comun acord”**, in schimb beneficiind, suplimentar fata de discountul in cota de 5.66% acordat pentru toate achizitiile efectuate si de un bonus in cota de 11%, corelat cu achizitiile.

Astfel, conform conventiilor, bonusul suplimentar era susceptibil a se acorda **in schimbul achizitionarii altor produse decat cele solicitate in mod curent de restul clientilor**, ca o contrapartida pentru achizitionarea unor produse mai putin vandabile.

Se retine ca societatea contestatoare nu demonstreaza pe baza de documente faptul ca bonusul suplimentar ce i-a fost facturat de catre beneficiarul S.C. T fata de care are pozitie de afiliere, se refera doar la acele produse achizitionate in mod neconditionat de acesta, ne reprezentand o situatie a bonusurilor suplimentare facturate de cumparator, din care sa rezulte livrarile la care se refera aceste bonusuri, respectiv denumirea acelor produse care fac obiectul bonusului suplimentar, ci arata ca bonusul suplimentar in cota de 11% a fost acordat S.C. T, in calitate sa de principal distribuitor.

De asemenea, contestatoarea nu justifica de ce cumparatorului i-a fost acordat bonusul suplimentar in cota de 11%, in virtutea conventiilor incheiate si nici de ce acest bonus a fost facturat de S.C. R si nu de S.C.R&M TOBACCO INTERNATIONAL SRL fiind *“inregistrat de insasi societatea contestatoare in contul 628 “Alte cheltuieli efectuate de terti”, prin aceasta inregistrare recunoscand implicit ca nu este vorba de o reducere financiara, asemenea reduceri fiind inregistrate in contabilitate in conturi de cheltuieli*

financiare”, astfel cum rezulta din constatările de la pagina 19 din raportul de inspectie fiscala.

Mai mult, conform constatarilor din raportul de inspectie fiscala incheiat in 14.02.2007- pagina 5 - se retine ca S.C. R si beneficiara SC T sunt persoane afiliate in sensul prevederilor art.7 alin.1 pct.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, motivat de faptul ca persoana fizica N detine 95 % din actiunile contestatoarei si respectiv 90% din actiunile SC T.

Pe baza considerentelor de mai sus se retine ca S.C.R nu a facut dovada necesitatii cheltuielilor cu bonusul acordat principalului distribuitor, cheltuielile in suma de lei, fiind de natura cheltuielilor cu serviciile a caror deductibilitate fiscala este reglementata de art. 21 alin. 4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, mai sus citat.

Deoarece societatea nu a prezentat in justificare, nici un fel de documente din care sa rezulte necesitatea si realitatea respectivelor cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate, rezulta ca organele de inspectie fiscala, legal au stabilit ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit pe perioada 2003-2004, cheltuielile in suma de lei, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli si accesoriile aferente.

6. In ceea ce priveste sumele de lei inregistrate cu titlu de servicii de distributie,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii acestor cheltuieli, in conditiile in care societatea nu justifica pe baza de documente prestarea efectiva a respectivelor servicii.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2005-31.12.2005.

In fapt, in luna martie 2005 S.C.R a inregistrat, in baza facturilor nr. transmise de S.C. L, reprezentand “comision suplimentar”, suma totala de lei a fost inregistrata in contul 628 “*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*”.

In conditiile in care contractul de distributie nr. incheiat intre S.C.R si S.C. L a fost reziliat incepand cu data de 02.03.2005, iar societatea nu a prezentat situatii de lucrari si/sau rapoarte de lucru din care sa rezulte pentru ce a fost acordat comisionul suplimentar si cum a fost calculat acesta, prin raportul de inspectie fiscala -pagina 26- s-a constatat faptul ca suma de lei nu este deductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003.

De asemenea, in perioada 01.01.2005-31.12.2005 societatea contestatoare a evidenciat in contabilitate un numar de 13 facturi fiscale in

valoare totala de lei, din care suma de lei inregistrata in contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti", iar suma de lei inregistrata in contul 4426 "TVA deductibila", facturi emise de SC T in baza contractului de distributie nr.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca serviciile de distributie au fost inregistrate de societate fara a avea la baza documente care sa ateste necesitatea efectuarii acestora in scopul activitatii proprii a SC R. De asemenea, prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat faptul ca, in conditiile in care discountul in cota de 5.66% acordat de contestatoare la livrarea marfurilor catre SC T, conform contractului de vanzare-cumparare nr., s-a mentinut si in anul 2005, iar transferul dreptului de proprietate asupra marfurilor s-a realizat in momentul emiterii facturilor fiscale avand inscris acest dicount, cheltuielile de distributie inregistrate de societate nu se mai justifica.

In consecinta, in temeiul prevederilor art.21 alin.1 si alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003, organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate la calculul profitului impozabil aferent anului 2005 pentru acest tip de cheltuieli, fiind diminuata pierderea fiscala inregistrata de societate in anul 2005 cu suma de lei.

Societatea sustine necesitatea prestarii serviciilor de distributie, motivand ca orice societate comerciala, pentru a realiza venituri, trebuie sa-si vanda marfa si aratand ca serviciile de distributie au fost contractate in conditiile in care aceasta nu detinea logistica necesara procesului de distributie a marfurilor.

In drept, in perioada verificata sunt aplicabile prevederile art.21 alin.1 si alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii, **pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfasurarii activitatii proprii si pentru care nu sunt încheiate contracte**" ,*

coroborate cu prevederile pct. 48 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifica :

*"48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanta, asistenta sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca **cumulativ** urmatoarele conditii :*

- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract** care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; **prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare ;**
- contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate ”.

Conditiiile care trebuie indeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevazute la articolele de lege mai sus mentionate, respectiv existenta contractelor si prestarea efectiva a serviciilor, contribuabilul avand obligatia sa probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activitatilor desfasurate precum si prestarea efectiva a acestora, pe baza de documente, legea enumerand: "*situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare*".

In ceea ce priveste suma de lei inregistrata in baza facturilor emise in luna martie 2005 de S.C. L, se retine faptul ca fata de constatarile organelor de inspectie fiscala privind neprezentarea documentelor justificative, respectiv *situatii de lucrari si/sau rapoarte de lucru*, societatea nu invoca si nu prezinta documente din care sa rezulte in mod concret in ce au constat serviciile de distributie inregistrate, respectiv facturile de livrare la care se refera activitatea de distributie, alte documente din care sa rezulte beneficiarii si destinatia marfurilor distribuite de S.C. L

Mai mult, societatea nu infirma in nici un fel constatarea organelor de inspectie fiscala conform carora serviciile au fost facturate fara a avea la baza un contract valabil pentru luna martie 2005, asa cum prevad dispozitiile legale mai sus citate, in conditiile in care contractul de distributie nr. incheiat intre S.C.R si S.C. L a fost reziliat incepand cu data de 02.03.2005.

In ceea ce priveste suma totala de lei facturata de SC T in cursul anului 2005, se retine ca fata de constatarea organelor de inspectie fiscala, potrivit careia : "*prestatiile de distributie [...] nu au la baza documente care sa ateste necesitatea efectuării acestora*", societatea nu invoca existenta **si nu prezinta documente sau situatii** din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate in scopul desfasurării activitatii proprii, deci nu se face dovada punerii in executare a respectivelor contracte.

Or, conform legislatiei romane, mai sus redate, prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin : situatii de lucrari, procese-verbale de receptie,

rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, studii de piata, sau orice alte materiale corespunzatoare.

Prin urmare, afirmatia contestatoarei potrivit careia, intrucat nu detinea logistica necesara procesului de distributie a marfii a contractat in acest sens serviciile de distributie ale S.C. L si respectiv SC T, nu are fundament legal si nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, deductibilitatea fiscala a cheltuielilor cu serviciile este conditionata nu numai de existenta unui contract ci si de **prestarea efectiva a serviciului**, prestare pentru care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte ca a fost efectuata.

In consecinta, se retine ca societatea nu justifica prestarea efectiva a serviciilor de distributie in valoare de lei, astfel incat organele de inspectie fiscala, legal nu au acordat deductibilitate acestui tip de cheltuieli la calculul profitului impozabil aferent anului 2005, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli si accesoriile aferente.

7. In ceea ce priveste suma de lei reprezentand diferente din reevaluare si suma de lei reprezentand amortizarea aferenta activelor reevaluate,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca diferentele din reevaluarea imobilizarilor corporale efectuata de societate sunt impozabile in anul 2004, in conditiile in care societatea deduce aceasta suma sub forma de amortizare la calculul profitului impozabil.

Perioada supusa inspectiei fiscale : septembrie 2004.

In fapt, in data de 20.09.2004, S.C. R a vandut pentru suma de lei, active reevaluate in suma totala de lei, din care suma de lei reprezinta cresteri de valoare ca urmare a reevaluarii imobilizarilor cedate, in baza rapoartelor de reevaluare din luna decembrie 2001 si ianuarie 2004, reflectata in creditul contului 105 "*Rezerve din reevaluare*". Diferenta in suma de lei reprezinta valoarea de intrare plus investitiile efectuate asupra activelor pana la data cedarii.

Descarcarea din gestiune a activelor reevaluate s-a efectuat pe baza urmatoarei formule contabile :

%	=	2121 Constructii	lei
105 Rezerve din reevaluare			lei
281 Amortizari privind imobilizari corporale			lei
6583.1 Cheltuieli deductibile privind activele			lei

cedate

Organele de inspectie fiscala - pagina 15 din raportul de inspectie fiscala - au constatat ca in conformitate cu OMFP nr.306/2002 societatea avea obligatia de a descarca din gestiune mijloacele fixe reevaluate prin urmatorul articol contabil :

%	=	2121	Constructii	lei
281			Amortizarea imobilizarilor corporale	lei
6583.1			Cheltuieli privind activele	lei

cedate

Inregistrand simultan :

105 Rezerve din reevaluare - 106 Alte rezerve lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca prin debitarea contului 105 "*Rezerve din reevaluare*" cu suma de lei fara realizarea corespondentei cu contul 1068 "*Alte rezerve*", societatea a acoperit pierderea contabila in suma de lei, pe seama aceleiasi sume care ar fi trebuit inregistrata in creditul contului 1068 "*Alte rezerve*", suma fiind in consecinta impozabila in conformitate cu prevederile pct.14 din OMFP nr.1088/2004.

Totodata, prin raportul de inspectie fiscala s-a stabilit faptul ca din amortizarea fiscala in suma totala de lei aferenta activelor a caror valoare de intrare a fost de lei, suma de lei reprezinta amortizarea calculata de societate, aferenta valorii reevaluate a mijloacelor fixe, inclusa de societate pe cheltuieli deductibile fiscal, iar suma de lei reprezinta amortizarea fiscala aferenta valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca prin neimpozitarea sumei de lei la cedarea activelor, au fost incalcate prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 si pct.12 din Hotararea Guvernului nr.44/2004.

Prin contestatia formulata societatea arata ca descarcarea din gestiune a activelor reevaluate s-a efectuat cu respectarea Normelor privind reevaluarea imobilizarilor corporale, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.403/2000, precum si faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit impozitul pe profit suplimentar pe trimestrul III 2004, in suma de lei aferent rezervelor din reevaluare in suma de lei, desi au constatat ca utilizarea rezervelor din reevaluare se poate face doar pe baza hotararii AGA, iar o astfel de hotarare nu a fost emisa.

Societatea mai sustine ca a fost calculata eronat amortizarea aferenta valorii reevaluate a mijloacelor fixe, aratand ca aceasta este in suma de lei, reprezentand diferenta intre amortizarea fiscala in suma totala de lei si valoarea de intrare a mijloacelor fixe, in suma de lei.

În drept, art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data reevaluării mijloacelor fixe, prevede :

“ (5) **Reducerea sau anularea oricarui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusa se include în veniturile impozabile**, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv. [...]”

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct.3 Impunerea rezervelor din reevaluarea imobilizărilor corporale din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.576/16.04.2004 pentru aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr.2/2004, articol de lege ale căror prevederi au fost preluate la pct.57¹ din Hotărârea Guvernului nr.84/2005, unde se specifică :

“ 57¹. În aplicarea prevederilor art. 22 alin.(5), corelate cu dispozițiile art.19 din Codul fiscal, **surplusul din reevaluarea imobilizărilor corporale, care a fost anterior deductibil**, evidențiat potrivit reglementărilor contabile în contul "Rezultatul reportat" sau în contul "Alte rezerve", analitice distincte, se impozitează la momentul modificării destinației rezervei, distribuirii rezervei către participanți sub orice formă lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile. **Pentru calculul profitului impozabil aceste sume sunt elemente similare veniturilor.** [...]”

În speta sunt incidente și prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se specifică :

“ (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil **se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare**” ;

coroborate cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“ 12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor**, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal. [...]”

Din interpretarea coroborată a prevederilor art.19 alin.1, art.22 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare

a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, rezulta ca aceste sume provenite din rezervele din reevaluarea imobilizarilor corporale la cedarea activelor sunt elemente similare veniturilor.

Desi societatea nu a efectuat inregistrarea contabila 105 "Rezerve din reevaluare" = 1068 "Alte rezerve" si nu s-a hotarat prin AGA destinatia acestor sume inregistrate in contul 105 "Rezerve din reevaluare", aceasta a schimbat totusi destinatia rezervei, respectiv a diferentelor din reevaluare, prin acoperirea pierderii rezultate din vanzarea activelor reevaluate.

Totodata Ordinul ministrului finantelor publice nr.1088/2004 pentru aprobarea Precizarilor privind reflectarea în contabilitate a unor operatiuni referitoare la acoperirea pierderii contabile prevede :

"[...] 13. În contul 1068 "Alte rezerve" se evidentiaza în creditul unui cont analitic distinct surplusul din reevaluare realizat la cedarea sau casarea imobilizarilor corporale reevaluate.

Soldul creditor al acestui cont poate fi utilizat cu aprobarea adunarii generale a actionarilor sau asociatilor ori a consiliului de administratie, dupa caz.

14. Din punct de vedere fiscal, sumele reprezentând surplusul din reevaluare realizat si reflectat în creditul contului 1068 "Alte rezerve" se impoziteaza la momentul modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau a oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile."

In conformitate cu prevederile legale mai sus citate legiuitorul a prevazut impozitarea sumelor reprezentand reducerea rezervei evidentiata de societate, inclusiv in scopul acoperirii pierderilor contabile, impozitarea efectuandu-se in limita rezervelor anterior deduse de societate la calculul profitului impozabil.

Se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat acoperirea pierderii contabile cu suma de lei de catre societate pe seama rezervelor din reevaluare, in conditiile in care aceasta, cu ocazia cedarii activelor, nu a evidentiat in contul 1068 "Alte rezerve" valoarea activelor reevaluate.

Deoarece partea din rezerva de reevaluare care a fost anterior dedusa prin calcularea amortizarii fiscale, reprezinta element similar veniturilor obtinute de societate care trebuia inclusa de societate in veniturile impozabile ale anului 2004, se retine ca organele de inspectie fiscala, legal au procedat la majorarea venitului impozabil pe trimestrul III 2004 cu diferentele din reevaluare utilizate la acoperirea pierderii contabile, calculand impozit pe profit suplimentar aferent acestora.

Cu privire la sustinerea societatii conform careia descarcarea din gestiune a activelor reevaluate, vandute la data de 20.09.2004, s-a efectuat cu respectarea Normelor privind reevaluarea imobilizarilor corporale, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.403/2000, se retine ca la data cedarii activelor aceasta nu mai era aplicabila, fiind abrogata prin art.7 din Hotararea Guvernului nr.1553/18.12.2003 privind reevaluarea imobilizarilor corporale si stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Regimul de amortizare a mijloacelor fixe este reglementat de art. 24 din Legea nr.571/2003 unde se specifica :

“ (6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determina conform urmatoarelor reguli :

a) în cazul constructiilor, se aplica metoda de amortizare liniara ;

(7) În cazul metodei de amortizare liniara, amortizarea se stabileste prin aplicarea cotei de amortizare liniara la valoarea de intrare a mijlocului fix amortizabil.

Cota de amortizare liniara se calculeaza raportând numarul 100 la durata normala de utilizare a mijlocului fix.[...]

(11) Amortizarea fiscala se calculeaza dupa cum urmeaza:[...]

a) începând cu luna urmatoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în functiune.”

Fata de aceste prevederi legale, amortizarea se stabileste prin aplicarea cotei de amortizare liniara la valoarea de intrare a mijlocului fix. Dupa efectuarea reevaluarii, reflectate in contul 105 “Diferente din reevaluare”, amortizarea fiscala a fost stabilita de organele de inspectie fiscala pe baza noii valori, reevaluate a mijlocului fix. Rezulta ca dupa data reevaluarii, amortizarea lunara a inclus atat amortizarea aferenta valorii de achizitie cat si amortizarea aferenta valorii reevaluate a mijloacelor fixe.

In ceea ce priveste sustinerea societatii potrivit careia amortizarea aferenta valorii reevaluate a mijloacelor fixe trebuia calculata numai dupa amortizarea integrala a valorii de achizitie a mijloacelor fixe reevaluate, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat modul de recuperare a valorii mijloacelor fixe reevaluate prin amortizare nu se calculeaza prin inregistrarea initiala in cheltuieli a valorii nereevaluate, iar ulterior se inregistreaza amortizarea aferenta diferentelor din reevaluarea mijloacelor fixe, cum considera eronat societatea, ci in baza prevederilor art.9 si art.10 din Legea nr.15/1994 privind mijloacele fixe, republicata. Pe cale de consecinta, nici afirmatia societatii cu privire la eroarea de calcul a valorii amortizarii aferente valorii reevaluate a mijloacelor fixe in totalul amortizarii fiscale calculate de organele de inspectie fiscala, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei.

In consecinta, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la majorarea bazei de calcul a impozitului pe profit cu suma de lei reprezentand amortizarea calculata suplimentar ca urmare a cresterii valorii de intrare a activelor prin reevaluare, suma ce constituie element similar veniturilor, astfel cum se specifica la pct.57¹ din Hotararea Guvernului nr.84/2005, mai sus citat.

Fata de retinerile anterioare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de S.C. R pentru capetele de cerere privind impozitarea diferentelor din reevaluarea aferenta activelor cedate si a amortizarii calculate suplimentar.

8. In ceea ce priveste celelalte sume supuse impozitarii de organele de inspectie fiscala, respectiv : cheltuieli de transport, in suma de lei, cheltuieli cu achizitionarea medicamentelor, in suma de lei, cheltuieli privind majorari si penalitati, in suma de lei, cheltuieli privind bilete de avion, in suma de lei, cheltuieli privind consultanta tehnica, in suma de lei, cheltuieli privind emblemare, piese si reparatii auto, in suma de lei, cheltuieli in suma de lei privind combustibilul, cheltuieli privind serviciile, in suma de lei, cheltuieli privind asigurarile, in suma de lei, diferenta cheltuieli de amortizare, in suma de lei, cheltuieli privind achizitionare carton, in suma de lei - aferente anului **2003**; cheltuieli de transport, in suma de lei, cheltuieli de transport, in suma de lei, cheltuieli privind "telefon consola", in suma de lei, cheltuieli cu revizie, anvelope si piese auto, in suma de lei, cheltuieli privind asigurarile, in suma de lei, cheltuieli privind achizitionare carton, in suma de lei; cheltuieli de transport, in suma de lei, cheltuieli privind asigurarile, in suma de lei, cheltuieli privind chirii, in suma de lei, cheltuieli privind utilitatile, in suma de lei, cheltuieli privind serviciile, in suma de lei, cheltuieli privind materialele, in suma de lei - aferente anului **2004**; cheltuieli privind serviciile, in suma de lei, cheltuieli privind achizitionare carton, in suma de lei, cheltuieli privind materialele, in suma de lei, cheltuieli privind bunuri diverse, in suma de lei, cheltuieli privind energia, in suma de lei, cheltuieli privind piese schimb, in suma de lei, cheltuieli privind deplasările, in suma de lei, cheltuieli privind chiria, in suma de lei, cheltuieli privind comenzi si reparatii, in suma de lei, cheltuieli de transport, in suma de lei, cheltuieli privind bunuri degradate, in suma de lei - aferente anului **2005**, **Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca S.C. R datoreaza impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli, in conditiile in care societatea contesta impozitul pe profit total stabilit prin decizia de impunere, fara ca pentru aceste sume sa prezinte motivatii in sustinerea cauzei.**

In fapt, societatea contesta impozitul pe profit suplimentar stabilit prin decizia de impunere nr. in integralitatea sa, respectiv suma totala de lei, **fara sa faca trimitere si fara sa aduca nici un argument privind urmatoarele sume** in baza carora au fost stabilite aceste obligatii suplimentare.

In drept, art.206 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede:

"Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]"

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia [...]";

coroborat cu prevederile pct.12.1 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, care precizeaza :

"Contestatia poate fi respinsa ca:

[...] b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii".

Se retine ca societatea, desi contesta suma totala de lei reprezentand impozit pe profit si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, calculate prin Decizia de impunere nr. nu aduce nici un fel de motivatii referitoare la impozitul pe profit aferent cheltuielilor mai sus mentionate, organul de solutionare neputand sa se substituie contestatoarei in privinta motivatiilor formulate, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli precum si accesoriile aferente.

9. Referitor la masura inregistrarii in contabilitate si impozitarea datoriei catre furnizorul extern a sumei de lei, la data la care se va fi implinit termenul de prescriptie, respectiv 30.04.2007, precum si referitor la masura diminuarii pierderii fiscale la 30.09.2006 cu suma de lei,

cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care acestea nu au condus la stabilirea de obligatii fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit, prin decizia de impunere contestata.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2006 - 30.09.2006.

In fapt, in data de 31.07.2004, S.C.R, a emis decizia nr.1, prin care s-a hotarat compensarea obligatiilor in suma totala de lei datorate de S.C.R catre diversi furnizori externi.

Prin raportul de inspectie fiscala - pagina 35 - s-a constatat: *"cu exceptia obligatiei de plata catre R in suma de lei care provine din perioada*

martie-aprilie 2004 si pentru care termenul de prescriptie de 3 ani se implineste la 30.04.2007, restul obligatiilor fata de furnizori externi in suma de lei provin din anul 2002 ”, pentru acestea din urma termenul de prescriptie de 3 ani a datoriilor implinindu-se la data de 31.12.2005.

Organele de inspectie fiscala au constatat denaturarea profitului impozabil aferent trimestrului IV 2005, in sensul diminuarii artificiale a acestuia cu suma de lei si implicit diminuarea impozitului pe profit cu suma de lei, astfel incat pentru suma de lei au dispus masura inregistrarii si impozitarii acesteia la implinirea termenului de prescriptie, conform masurii 3.1.2 cu termen 30.04.2007.

Totodata, prin raportul de inspectie fiscala - pagina 40 - s-a dispus masura diminuarii pierderii fiscale la 30.09.2006 cu suma de lei. Masura 3.1.4 cu termen 30.09.2006, are la baza si constatarea organelor de inspectie fiscala privind nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de lei inregistrate de societate in baza contractului de asistenta juridica nr.incheiat cu SCP.

Prin contestatie societatea se indreapta “impotriva tuturor constatarilor si masurilor inscrise in decizia de impunere nr.227/21.02.2007”.

In drept, art.205 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede :

“(1) Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. [...]

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai împreuna.

(4) Pot fi contestate în conditiile alin.(3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.[...],

iar conform art.206 alin.2 din acelasi act normativ :

“ Forma si continutul contestatiei

(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite ai înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.[...].”

Totodata la art.209 alin.2 din acelasi act normativ se specifica :

“ Organul competent [...]

(2) Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.[...];

coroborat cu pct.5.2 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.519/2005 unde se specifica :

“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura

fiscala, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului etc.”

Cu privire la măsura înregistrării în contabilitate și impozitarea datoriei către furnizorul extern, la data la care se va fi împlinit termenul de prescripție, a sumei de lei, se reține că societatea nu se îndreaptă împotriva sumei de lei, referindu-se numai la măsura stingerii datoriilor în suma de lei prin înregistrarea acestora pe venituri, măsura care nu a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit prin decizia de impunere contestată.

În condițiile în care, după cum s-a arătat măsurile în cauză nu au condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit și în consecință nu au fost valorificate prin decizia de impunere emisă de organele de inspecție fiscală, în stabilirea competenței de soluționare a contestației formulate de societate împotriva măsurii înregistrării în contabilitate și impozitarea datoriei către furnizorul extern, la data la care se va fi împlinit termenul de prescripție, precum și împotriva măsurii diminuării pierderii fiscale la 30.09.2006 cu suma de lei, sunt aplicabile prevederile art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, mai sus citat, respectiv competența de soluționare aparține organelor fiscale din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice

În consecință se va trimite contestația formulată de societate împotriva măsurilor nr.3.1.2. și nr.3.1.4. din raportul de inspecție fiscală încheiat în 14.02.2007, Direcției Generale a Finanțelor Publice, spre competența soluționare.

II. Referitor la suma totală de lei reprezentând :

- accize ;
- majorări și penalități de întârziere aferente accizelor ;

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța dacă societatea datorează aceste sume, în condițiile în care societatea nu prezintă nici un fel de motivații în susținerea cauzei.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr., contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. R datorează accize în suma de lei aferente stocului de țigărețe și în suma de lei aferente facturilor fiscale anulate - pagina 54 din raportul de inspecție fiscală. Aferent acestor sume, organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități de întârziere în suma totală de lei.

Prin contestația formulată, pentru aceste sume, societatea nu prezintă motivații în susținere.

In drept, art.206 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede:

"Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]"

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia [...]";

coroborate cu prevederile pct.12.1 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, precizeaza :

"Contestatia poate fi respinsa ca: [...] b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii".

Se retine ca societatea, desi contesta suma totala de lei reprezentand accize si accesoriile aferente in suma totala de lei, calculate prin Decizia de impunere nr. aduce argumente numai in ce priveste accizele estimate in suma de lei, fara sa aduca nici un fel de motivatii referitoare la acciza in suma de lei si la accesoriile aferente, motiv pentru care contestatia societatii va fi respinsa ca nemotivata pentru acciza in suma de lei si accesoriile aferente in suma de lei.

III.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de

1.1 In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra dreptului de deducere a acestei sume, in conditiile in care din actele administrative anexate deciziei de impunere nu rezulta constatarile efectuate si temeiul legal avut in vedere la dispunerea acestei masuri de catre organele de inspectie fiscala.

Perioada supusa inspectiei fiscale: 01.01.2002-30.06.2004.

In fapt, dupa cum s-a aratat, decizia de impunere nr., contestata a fost emisa in baza procesului verbal nr. incheiat de Activitatea de Control Fiscal si raportului de inspectie fiscala din 2007 intocmit de Activitatea de Inspectie Fiscala

La capitolul 3.2 referitor la taxa pe valoarea adaugata din raportul de inspectie fiscala din 2007, organele de inspectie fiscala au constatat nedeductibilitatea TVA in suma de lei aferenta cheltuielilor in suma de lei inregistrate de societate in perioada 01.01.2002-30.06.2004, cheltuieli a caror nedeductibilitate a fost constatata prin procesul verbal nr.

In drept, art.43.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede :

"Continutul si motivarea actului administrativ fiscal [...]"

- (2) *Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:*
- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
 - b) *data la care a fost emis si data de la care îsi produce efectele;*
 - c) *datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, dupa caz;*
 - d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
 - e) **motivele de fapt;**
 - f) *temeiul de drept;*
 - g) *numele si semnatura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
 - h) *stampila organului fiscal emitent;*
 - i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
 - j) *mentiuni privind audierea contribuabilului. [...]*

Totodata la art.65 alin.2 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata se specifica :

“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii.”

coroborat cu prevederile art.109 alin.1 din acelasi act normativ :

“Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.”

Fata de prevederile art.65 alin.2 si art.109 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se retine ca prin raportul de inspectie fiscala nu au fost efectuate nici un fel de constatari prin care sa se justifice masurile dispuse cu privire la TVA in suma de lei si nici nu a fost precizat temeiul legal pe care s-au bazat aceste masuri.

De asemenea, se retine ca prin raportul de inspectie fiscala - pag. 40 se face trimitere la cheltuieli nedeductibile, purtatoare de TVA, respectiv :*“ din totalul cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei 01.01.2002-30.06.2004 in suma de lei stabilite prin procesul verbal nr., intocmit de inspectorii din cadrul DGFP, in timpul prezentului control, au fost identificate cheltuielile purtatoare de TVA, cheltuieli care sunt in suma de lei”*, fara ca din continutul respectivului proces verbal sa rezulte constatările efectuate cu privire la taxa pe valoarea adaugata.

In concluzie, se retine ca din actele administrative care au stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate nu rezulta constatările efectuate si temeiul legal avut in vedere la dispunerea masurilor de catre organele de inspectie fiscala cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de, astfel ca se va desfiinta partial Decizia de impunere nr., contestata pentru aceasta suma, in baza prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului

nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata : *"Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie în care urmeaza sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de solutionare"*, urmand ca Directia Generala a Finantelor Publice prin alta echipa, sa intocmeasca un alt act administrativ fiscal, cu respectarea prevederilor art.65 alin.2 si art.109 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

1.2 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, inscrisa in factura nr.

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in factura de achizitie, in conditiile in care aceasta nu are calitatea de document justificativ, respectiv nu contine toate informatiile prevazute de dispozitiile legale.

Perioada supusa inspectiei fiscale: mai 2003 .

In fapt, SC R a inregistrat in evidenta contabila achizitia a 21.120 kg tutun, in baza facturii seria TMACA nr. avand inscrisa TVA in suma de lei. Conform adresei nr. a Garzii financiare - Comisariatul General, factura a fost inregistrata **fara a avea mentionate sediul furnizorului, adresa de la care marfa a fost livrata, datele de identificare ale persoanelor care au efectuat livrarea si nici mijlocul de transport.** Factura, avand inscrisa la rubrica *Furnizor* SC F si codul unic de inregistrare R , a fost atribuita, conform verificarilor efectuate de reprezentantii Garzii financiare, SC F, avand codul unic de inregistrare R .

Prin raportul de inspectie fiscala in baza caruia s-a emis decizia de impunere contestata s-a constatat, in baza elementelor de mai sus, faptul ca factura seria TMACA nr. nu intruneste cerintele pentru a avea calitatea de document justificativ, neacordandu-se dreptul de deducere pentru TVA in suma de lei.

Societatea sustine ca in conformitate cu pct.2.4 din Ordinul ministrului finantelor nr.306/2002, in materia modului de intocmire a documentelor justificative nu se prevede obligativitatea inscrierii adresei de la care marfa a fost livrata, datelor de identificare ale persoanelor care au efectuat livrarea si nici a mijlocului de transport, precum si faptul ca **eroarea cu privire la denumirea si codul unic de inregistrare ale furnizorului nu ii este imputabila.**

In drept, in perioada supusa verificarii erau incidente prevederile art.29 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, care precizeaza urmatoarele :

"Persoanele impozabile care realizeaza operatiuni taxabile si/sau operatiuni scutite cu drept de deducere au urmatoarele obligatii:

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a) sa consemneze livrarile de bunuri si/sau prestarile de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate si sa completeze în mod obligatoriu urmatoarele date: denumirea, adresa si codul fiscal ale furnizorului/prestatorului si, dupa caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate, cantitatile, dupa caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fara taxa pe valoarea adaugata, suma taxei pe valoarea adaugata. [...]

*b) persoanele impozabile platitoare de taxa pe valoarea adaugata sunt obligate sa solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate si sa verifice întocmirea corecta a acestora, iar pentru operatiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 50 milioane lei sunt obligate sa solicite si copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorului/prestatorului. **Primirea si înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu contin datele prevazute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), [...]** determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferente".*

In consecinta, contrar sustinerilor contestatoarei, adresa furnizorului reprezinta un element obligatoriu a fi inscris in facturile emise, legiuitorul prevazand in mod explicit faptul ca necompletarea acesteia determina pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in respectiva factura.

Mai mult, se retine ca prin Decizia nr.V din 15.01.2007 publicata in Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Sectiile Unite ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie s-au pronuntat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale care nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata, respectiv asupra bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit in sensul ca : **"taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata"** .

Se retine ca prin Legea nr.345/2002 a fost prevazuta, in materia taxei pe valoarea adaugata, obligativitatea prezentarii de documente justificative cu specificarea expresa a mentiunilor si informatiilor pe care

acestea trebuie sa le cuprinda, ulterior, prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal fiind reglementate, cu caracter unitar, atat obligativitatea prezentarii documentelor justificative, cat si mentiunile sau informatiile care trebuie sa rezulte din acestea.

Chiar daca Decizia nr.V este incidenta unei perioade ulterioare celei supusa verificarii, fiind data in aplicarea corecta a dispozitiilor art.21 alin.4 lit.f) si in art.145 alin.8 lit.a) si lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de ratiuni si fiind data si in aplicarea dispozitiilor art.29 din Legea nr.345/2002, articol invocat in solutionarea spetei, se va retine in cauza faptul ca pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor inscrise in facturi este obligatorie verificarea conditiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor.

Totodata, prin adresa nr., Directia de Legislatie in Domeniul TVA din Ministerul Economiei si Finantelor precizeaza, referitor la aplicarea prevederilor Legii nr.345/2002, faptul ca : *“exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata datorate sau achitate aferente bunurilor livrate sau care urmau sa fie livrate [...] unei persoane impozabile de catre o alta persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, se justifica cu facturile fiscale completate cu datele obligatorii stabilite la art.29 lit.B.a) din lege.”*, mai sus citat.

In consecinta se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitate pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, inscrisa in factura avand date incomplete, asa cum s-a retinut si la Capitolul I. 3 referitor la impozit pe profit din continutul prezentei decizii, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata pentru acest capat de cerere si majorarile de intarziere aferente.

2. Referitor la majorarile de intarziere in suma de lei aferente taxei pe valoarea adaugata,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea datoreaza majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata inscrisa in factura privind achizitia de fier beton, intre data inregistrarii facturii si cea a stornarii acesteia de catre furnizor, in conditiile in care din raportul de inspectie fiscala nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au verificat tranzactia in cauza, sub aspectul indeplinirii de catre societate a cerintelor necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adaugata.

Perioada supusa inspectiei fiscale: octombrie 2004.

In fapt, in luna octombrie 2004 SC R a inregistrat factura fiscala seria TMACB nr. privind achizitia cantitatii de 840 tone fier beton, factura in

valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei. Societatea a inregistrat in aceeasi luna suma de lei in contul 231"Imobilizari corporale in curs" si a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

In perioada noiembrie 2004-ianuarie 2005 SC L a emis facturile fiscale seria TMACB nr. prin care a stornat livrarea efectuata pentru intreaga cantitate de fier beton.

Prin raportul de inspectie fiscala, respectiv pagina 44 s-a constatat faptul ca societatea contestatoare nu a intocmit nota de receptie a cantitatii de 840 tone fier beton. Conform declaratiei date de administratorul societatii, anexata la procesul verbal nr. intocmit de Garda Financiara Comisariatul General : *"tranzactia fierului beton nu a avut loc, deoarece furnizorul a ajuns la concluzia ca nu poate asigura intreaga cantitate facturata"*.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in suma de lei si penalitati in suma de lei, conform anexei nr.49, fara insa a stabili diferente de TVA, astfel cum se precizeaza prin adresa transmisa in data de 23.10.2008 de organele de inspectie fiscala, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.

In sustinerea contestatiei societatea invoca faptul ca organele de inspectie fiscala nu au mentionat actul normativ incalcat de societate, aratand ca in pofida declaratiei administratorului societatii, inregistrarea taxei pe valoarea adaugata are la baza documente fiscale legal intocmite, respectiv facturi.

In drept, art.134 din Legea nr.571/2003 prevede :

"Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale

(1) Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adaugata devine exigibila atunci când autoritatea fiscala devine îndreptita, în baza legii, la un moment dat, sa solicite taxa pe valoarea adaugata de la platitorii taxei, chiar daca plata acesteia este stabilita prin lege la o alta data.

(3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii [...]"

(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata este anticipata faptului generator si intervine:

a) la data la care este emisa o factura fiscala, înainte de livrării de bunuri sau a prestării de servicii; [...]"

Totodata art.145 din Legea nr.571/2003 prevede :

"(1) Dreptul de deducere ia nastere în momentul în care taxa pe valoarea adaugata deductibila devine exigibila.[...]"

Asadar, conform prevederilor legale in materie, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata de catre cumparatorul persoana impozabila, este conditionata de exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata pentru vanzator, aceasta avand loc la data livrarii sau la cea a emiterii facturii inainte de efectuarea livrarii, dupa caz.

De asemenea, conform prevederilor art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003, deductibilitatea este conditionata de achizitionarea bunurilor in vederea utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale cumparatorului.

In cauza, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, datorate de la data evidentierii taxei pe valoarea adaugata facturate de furnizor si pana la data inregistrarii facturilor de stornare emise de acesta, fara ca din dosarul cauzei sa rezulte ca a fost constatata efectuarea unor operatiuni ce au avut ca scop amanarea la plata a taxei pe valoarea adaugata.

In acest sens, se retine ca Directia de Legislatie in Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice, prin adresa nr. arata ca : *“in conditiile in care se dovedeste ca la momentul facturarii societatea contestatoare nu cunostea faptul ca livrarea respectiva nu va mai avea loc, fapt datorat unor motive obiective, independente de vointa societatii, societatea in cauza putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturii din data de 28.10.2004 si pana la data la care furnizorul a stornat facturile respective, anuland operatiunea. In aceasta ipoteza consideram ca nu ar fi justificata calcularea de majorari si penalitati in perioada 28.10.2004 pana la stornarea facturilor.”*

De asemenea, prin aceeași adresa se arata ca : *“in situatia in care operatiunea nu a fost anulata ca urmare a unor motive obiective, iar organele de control stabilesc ca tranzactia a dat nastere unei situatii artificiale, cu scopul de a creea conditiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adaugata, autoritatea fiscala este indreptatita sa solicite retroactiv plata sumelor deduse in mod abuziv. Intr-o astfel de ipoteza organul de inspectie fiscala ar avea dreptul sa calculeze majorari intre data de 28.10.2004 si data stornarii facturilor de catre furnizor.”*

Avand in vedere considerentele retinute, adresa Directiei de Legislatie in Domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice nr., precum si prevederile legale mai sus invocate, se va desfiinta partial decizia de impunere nr., contestata pentru majorarile de intarziere in suma de lei aferente taxei pe valoarea adaugata, urmand ca Directia generala a finantelor publice , prin alta echipa, sa intocmeasca un alt act administrativ fiscal, in baza prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, tinand cont de retinerile din prezenta decizie.

La reverificare organele de inspectie fiscala vor stabili daca SC R a stornat factura fiscala nr. : "cu scopul de a creea conditiile necesare pentru a deduce taxa pe valoarea adaugata", sau stornarea este motivata de faptul ca "societatea contestatoare nu cunostea faptul ca livrarea respectiva nu va mai avea loc".

3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta imobiliarilor corporale vandute, in conditiile in care acestea nu au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Perioada supusa inspectiei fiscale : septembrie 2004.

In fapt, in luna septembrie 2004 SC R a vandut activele corporale avand valoarea contabila de , din care suma de lei reprezinta amortizarea fiscala inclusa de societate pe cheltuieli, iar diferenta in suma de reprezinta valoarea ramasa neamortizata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta imobiliarilor corporale cedate si pentru care in perioada realizarii acestora si-a exercitat dreptul de deducere, desi nu au fost utilizate in scopul efectuarii de operatiuni taxabile, stabilind in baza prevederilor art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003, ca societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta sumei de ei .

Societatea a evidentiat la cheltuieli nedeductibile fiscal aferente trimestrului IV 2004, suma de lei rezultata din cedarea activelor, care figureaza atat in registrul de evidenta fiscala cat si in declaratia de impozit pe profit pe anul 2004.

In sustinerea contestatiei, societatea nu este de acord cu neacceptarea deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata in suma de lei aferenta sumei de lei motivand ca aceasta nu a avut la baza nici o prevedere legala incalcata de societate, in conditiile in care au fost realizate venituri din cedarea activelor.

In drept, in cauza sunt aplicabile prevederile art.145 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal :

" Dreptul de deducere

(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca :

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila ”.

In conformitate cu textele de lege suscitade, se retine ca deducerea taxei pe valoarea adaugata este conditionata de destinatia bunurilor, serviciilor achizitionate, respectiv acestea trebuie sa fie destinate nevoilor firmei, utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Avand in vedere prevederile textului de lege sus citat, cat si constatarile organelor de inspectie fiscala potrivit carora : “ societatea nu a colectat TVA aferenta imobilizarilor corporale cedate si pentru care in perioada realizarii acestora si-a exercitat dreptul de deducere, desi nu au fost utilizate in scopul efectuarii de operatiuni taxabile”, se retine ca, intrucat societatea nu a utilizat imobilizarile corporale in cauza in scopul efectuarii de operatiuni taxabile, aceasta nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor operatiuni.

De altfel, evidentierea de catre SC R ca si cheltuiala nedeductibila aferenta trimestrului III 2004 a sumei de lei rezultata din cedarea activelor, implica faptul ca aceste imobilizari nu au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

De asemenea, se retine ca intrucat la data cedarii -vanzarii imobilizarilor corporale, SC R nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta, dar la data achizitionarii acestora a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei.

Avand in vedere considerentele retinute si prevederile legale mai sus invocate, urmeaza sa se respinga contestatia societatii pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si majorarile de intarziere aferente.

4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei
Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte daca S.C. R datoreaza aceasta suma, in conditiile in care societatea contesta taxa pe valoarea adaugata totala stabilita prin decizia de impunere, fara ca pentru aceasta suma sa prezinte motivatii in sustinerea cauzei.

In fapt, societatea contesta taxa pe valoarea adaugata stabilita prin decizia de impunere nr. in integralitatea sa, respectiv suma totala de lei, fara sa faca trimitere si fara sa aduca nici un argument privind suma de lei.

In drept, art.206 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede:

"Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]c) motivele de fapt si de drept;d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia [...]";

coroborat cu prevederile pct.12.1 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005, care precizeaza :

"Contestatia poate fi respinsa ca:[...] b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii"

Se retine ca societatea, desi contesta suma totala de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata si majorarile de intarziere aferente in suma totala de lei, calculate prin Decizia de impunere nr. nu aduce nici un fel de motivatii referitoare la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, organul de solutionare neputand sa se substituie contestatoarei in privinta motivatiilor formulate, motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca nemotivata pentru taxa pe valoarea adaugata precum si accesoriile aferente.

5. Referitor la majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in suma de lei,

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte asupra legalitatii stabilirii de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, in conditiile in care aceasta a fost colectata cu intarziere de catre societate, iar prin contestatie nu se aduc argumente si documente de natura sa contrazica starea de fapt constatata de organele de inspectie fiscala.

Perioada verificata : octombrie 2004 - noiembrie 2005.

In fapt, la finele lunilor din perioada octombrie 2004 - noiembrie 2005 societatea a intocmit facturi fiscale de stornare a livrarilor de tigarete catre SC T, SC F, SC L si SC A.

Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca operatiunile de stornare au fost efectuate fara ca societatea sa intocmeasca notele de intrare receptie care sa ateste reintrarea in gestiune a tigaretelor, fiind calculate majorari de intarziere si penalitati in suma totala de lei aferente taxei pe valoarea adaugata, fara stabilirea de taxa pe valoarea adaugata suplimentara, conform anexei nr.48 la raportul de inspectie fiscala, la fila 272 din dosarul cauzei.

Spre exemplificare, prin raportul de inspectie fiscala s-a constatat ca in data de 31.12.2004 societatea a stornat o cantitate de 458.058 pachete de tigari livrate catre SC T, SC L si SC A, in valoare totala de lei, mentionate

in tabelul nr.9. In data de 03.01.2005 SC R a facturat catre aceeasi clienti intreaga cantitate de tigari stornata, conform tabelului 10, pagina 43 din raportul de inspectie fiscala. Se retine ca nu au fost puse la dispozitia inspectiei fiscale note de receptie din care sa rezulte ca tigarele livrate si stornate in cursul lunii decembrie 2004 ar fi fost returnate catre SC R.

Organele de inspectie fiscala au mentionat ca situatia este similara si pentru celelalte luni din perioada verificata, in care societatea a intocmit facturi de stornare a tigaretelor livrate intr-o luna si refacturate la inceputul lunii imediat urmatoare.

Deoarece cantitatile de tigarete stornate la sfarsitul lunii au fost facturate in luna imediat urmatoare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca influenta fiscala a constat in diminuarea obligatiei de plata privind taxa pe valoarea adaugata la sfarsitul lunii, obligatia fiind reportata in luna urmatoare si au procedat la calculul majorarilor de intarziere in suma de lei si penalitati in suma de lei aferente taxei pe valoarea adaugata, in baza art.115 si art.116 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fara a stabili taxa pe valoarea adaugata suplimentara in sarcina societatii, conform anexei nr.48 la raportul de inspectie fiscala aflata la fila 262 din dosarul cauzei.

Prin contestatie, societatea sustine ca solutia majorarii bazei impozabile priveste o prezumtie, anume aceea ca marfa nu ar fi fost restituita, care vine in contradictie cu inregistrarile contabile, care confirma descarcarea din gestiunea societatii a marfii livrate si ulterior reinregistrarea in gestiune a marfurilor returnate.

In drept, art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede :

“Faptul generator si exigibilitatea - reguli generale

(1) Faptul generator al taxei reprezinta faptul prin care sunt realizate conditiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei. [...]

(3) Faptul generator al taxei intervine si taxa devine exigibila, la data livrarii de bunuri sau la data prestarii de servicii [...].”

Totodata, art.115 alin.1 si art.120 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata prevede :

“ Art.115 Dobanzi

(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Art.120 Penalitati de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare luna si/sau pentru fiecare fractiune de luna de întârziere, începând cu data de întâi a lunii urmatoare scadentei

acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătura obligatia de plata a dobânzilor “.

Fata de aceste prevederi legale, se retine ca exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata intervine la data livrării de bunuri, in cazul in speta la data facturilor fiscale emise catre clienti la sfarsitul fiecărei luni din perioada octombrie 2004 - noiembrie 2005, iar diferenta de cateva zile dintre data stornării cantitatilor de tigarete si data refacturării catre acelasi client la inceputul lunii urmatoare, conduce la concluzia ca societatea a stornat cantitatile de tigarete cu scopul de a diminua obligatia de plata privind taxa pe valoarea adaugata la finele lunii, aceste obligatii fiind reportate in luna urmatoare.

Se retine ca, dupa cum s-a aratat, desi masura organelor de inspectie fiscala se refera doar la stabilirea de obligatii fiscale accesorii, calculate pentru facturarea si stornarea repetata a unor marfuri cu scopul amanării exigibilitatii taxei pe valoarea adaugata, prin raportul de inspectie fiscala, la pagina 44 mentionandu-se ca *“operatiunile de stornare [...] nu au condus la diferente de TVA de plata, cantitatile de tigarete stornate, fiind refacturate in luna imediat urmatoare”*, totusi societatea contesta si *“solutia majorării bazei impozabile”*.

Referitor la argumentul societatii referitor majorarea bazei de impozitare pe baza unei prezumtii si anume aceea ca marfa nu ar fi fost restituita, se retine ca dispozitiile art.138 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal reglementeaza ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata in situatia in care *“au fost emise facturi fiscale si, ulterior, operatiunea este anulata total sau partial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor”*, deci ajustarea bazei in situatia in care marfurile nu au fost livrate, ori in cazul in speta este vorba tocmai despre o livrare de tigarete, urmata de stornare si facturare catre aceeasi clienti a cantitatii de tigari stornata, cu scopul de a denatura taxa pe valoarea adaugata de plata, lunara.

In concluzie, organele de inspectie fiscala legal au procedat la calculul majorarilor de intarziere in suma de lei si penalitatilor in suma de lei ca urmare a stornarilor efectuate de societate in perioada octombrie 2004 - noiembrie 2005, urmand sa se respinga ca neintemeiata contestatia societatii pentru accesoriile in suma totala de lei aferente taxei pe valoarea adaugata.

In ce priveste suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata contestate, se retine ca Cap.III pct. 2 din prezenta a fost desfiintata decizia de impunere contestata pentru suma de lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, avand in vedere ca la Cap.I pct.1 si la Cap.III pct.1.1 din prezenta a fost desfiintata decizia de impunere contestata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, respectiv de lei, pe cale de

consecință se desființează Decizia de impunere nr. și pentru accesoriile aferente in sumă totală de lei.

La Cap.III pct.5 din prezenta a fost respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de SC R pentru suma de lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Totodată contestația formulată de SC R a fost respinsă la cap.III pct. 1.2, pct.3 și pct.4 din prezenta, fapt pentru care se va respinge contestația și pentru majorările de întârziere aferente in suma totală de lei.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei in temeiul art.9 ali.1, alin.7 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.29 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugată, art.19 alin1. art.21 alin.1, alin.4 lit.f), lit.m) si lit.r), art.22 alin.5, art.24, art.128, art.134, art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.44, pct.48 din Hotarârea Guvernului nr.44/2004, pct.57¹ din Hotarârea Guvernului nr.84/2005, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2329/2001, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1088/2004, pct.12.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, pct.2.3 si pct.2.4 din Ordinul ministrului finanțelor nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementarilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, art.12 si art.14, art.169 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, art.43 alin.2, art.65.2, art.67, art.94 alin.1 si alin.3, art.109 alin.1, art.118, art.115 alin.1 si art.120 alin.1, art.205, art.206 alin.1, art.209 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.65 alin.2 din Hotarârea Guvernului nr.1050/2004, coroborate cu art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată si nemotivată a contestației formulate de S.C. R pentru suma totală de lei reprezentând ;

- impozit pe profit ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugată ;
- majorări de intarziere aferente ;
- accize ;
- majorări de întârziere aferente accizelor.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. pentru suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe profit ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ;
- taxa pe valoarea adăugată ;
- majorări de întârziere aferente TVA ;
- accize ;
- majorări de întârziere aferente accizelor ;

urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice prin altă echipă, să întocmească un alt act administrativ fiscal, conform considerentelor prezentei decizii.

3. Transmiterea contestației formulată de societate împotriva măsurilor nr.3.1.2. privind stingerea datoriilor în suma de lei prin înregistrarea pe venituri și nr.3.1.4. privind diminuarea pierderii fiscale la 30.09.2006 din raportul de inspecție fiscală din în baza căreia a fost emisă Decizia de impunere nr., organelor fiscale din cadrul Direcției generale a finanțelor publice spre competența soluționare.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel, în termen de 6 luni de la comunicare.