

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. __49__

din ____19.05.2008____

privind soluționarea contestației formulate de

.....,

din municipiul Câmpulung Moldovenesc,

str., jud. Suceava,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava

sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., asupra contestației formulate de, din municipiul Câmpulung Moldovenesc, județul Suceava.

..... a formulat contestație împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. și nr., emise în baza rapoartelor de inspecție fiscală nr. și respectiv, nr., întocmite de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, privind **suma totală de lei**, reprezentând:

- lei – impozit pe profit aferent anului 2007, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – impozit pe profit aferent anului 2005, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – impozit pe profit aferent anului 2004, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – accesorii aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia de impunere nr.;
- lei – TVA de plată, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.;
- lei – accesorii TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Câmpulung moldovenesc, contestă parțial Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. și nr., întocmite de Activitatea de inspecție fiscală Suceava, emise în baza rapoartelor de inspecție fiscală nr. și respectiv, nr., privind suma totală de lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit aferent anului 2007, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – impozit pe profit aferent anului 2005, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – impozit pe profit aferent anului 2004, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – accesorii aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia de impunere nr.;
- lei – TVA respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.;
- lei – accesorii TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.

În contestația depusă, societatea afirmă că prin raportul de inspecție fiscală nr. a fost supusă verificării perioada 01.10.2006 – 30.06.2007 și în urma controlului a fost respinsă la rambursare suma de lei, reprezentând TVA de plată. Din această sumă **petenta contestă suma de lei reprezentând TVA**, din care lei aferentă facturii nr. și lei aferentă facturii nr. emise de Suceava, facturi despre care în actul de control se precizează că reprezintă „lenjerie, masă de călcat, alimente, jachetă” și care nu au fost acceptate la deducere de organul de inspecție pe motiv că bunurile achiziționate nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Contestatoarea susține că aceste bunuri sunt pentru nevoile firmei, cu următoarele justificări:

- referitor la bunurile achiziționate cu factura nr., petenta susține că apa minerală este necesară și dată în consum atât la birou cât și la atelierul de producție unde lucrează cei 11 salariați, lichidul de parbriz este pentru autoturismul achiziționat în leasing de către societate, ghetele de piele lucru, ghetele piele bărbați și jacheta sunt echipament de protecție și lucru pentru muncitori.
- referitor la bunurile achiziționate cu factura nr., societatea afirmă că factura reprezintă hârtie copiator pentru birou, apă minerală, hârtie igienică, bunuri consumabile birou și atelier precum și saltea camping și 2 lenjerii, perne. Despre aceste bunuri petenta susține că acestea se află la sediul societății sau în

locuința de serviciu închiriată de societate și unde actual se află cazat unul din muncitorii angajați ai societății. Lenjeriile și salteaua sunt folosite de echipele de muncitori care pentru montarea elementelor de construcții se deplasează în locațiile de destinație unde se execută montajul.

În consecință societatea solicită rambursarea sumei de lei, reprezentând TVA precum și a accesoriilor în sumă de lei aferente TVA (care sunt, de asemenea, contestate de petentă).

Referitor la Raportul de inspecție fiscală nr. și respectiv, Decizia de impunere nr. care au cuprins în verificare perioada 01.01.2004 – 31.12.2007 privind contribuții aferente salariilor și impozitul pe profit și perioada 01.07.2007 – 31.12.2007 privind TVA, în care organul fiscal precizează că procedura de control utilizată a fost controlul prin sondaj, fiind verificate documentele aferente ultimelor luni din trimestru ale anilor 2004, 2005, 2006 și 2007, petenta afirmă că acest tip de control nu se explică în condițiile în care se stabilesc sume de plată din facturi aferente lunilor decembrie 2003, august 2005 și mai 2007.

Contestatoarea susține că inspecția fiscală trebuia să cuprindă în verificare 3 ani cu posibilitatea extinderii la 5 ani dacă există suspiciuni de evaziune fiscală.

Societatea depune **contestație și cu privire la suma de lei** reprezentând impozit pe profit aferent anului 2004. Profitul impozabil aferent anului 2004 a fost reîntregit cu suma de lei, căruia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de lei. Suma de lei reprezintă cheltuieli aferente facturilor de chirie emise în decembrie 2003, noiembrie 2003 de către Pojorâta și înregistrate din eroare în contul 3028 și ulterior în contul 6028. Despre suma înregistrată în contul 6028 petenta susține că aceasta a fost stornată în luna ianuarie 2004, neafectând rezultatul contabil și fiscal al anului 2003, și au fost înregistrate ulterior în contul corespunzător 612 reprezentând cheltuielile cu chiriile în luna ianuarie 2004. În concluzie, societatea solicită luarea în considerare a facturilor din chirii înregistrate în contul 612 și anularea impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei.

Petenta mai **contestă și suma de lei** reprezentând o parte din impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2005, fiind aferent unor cheltuieli în sumă de despre care organul fiscal precizează că sunt înregistrate în contabilitate fără documente. Societatea contestă această sumă pe motiv că în contabilitatea sa toate înregistrările contabile au la bază documente justificative, iar organul de control nu motivează nici care este luna la care s-au găsit înregistrate aceste cheltuieli și nici în ce cont sau conturi au fost înregistrate.

Societatea mai **contestă și suma de lei** reprezentând o parte din impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent anului 2007, fiind aferent facturilor nr. și nr. emise de Suceava mai sus citate despre care susține că sunt aferente achiziționării de bunuri pentru nevoile firmei.

Petenta mai face și mențiunea că aceasta nu contestă impozitul pe venit în sumă totală de, aferent cheltuielilor neadmise la deducere, cheltuieli aferente facturilor nr. emisă de, nr. și nr. emise de și nr. emisă de, Societatea face precizarea că ținând cont de impozitul pe profit în sumă de, accesoriile sunt în sumă totală de, conform anexei depusă la dosarul cauzei și care se prezintă astfel:

Luna și anul	Profit impozabil calc. de soc.	Profit impozabil calc. de org. Fiscal	Dif. +/-	Impozi pe profit evid. soc.	Impozi pe profit org. fiscal	Dif	Dif. de virat	Termen de plată	Nr. zile întârziere	Dobânzi	Penalități
TRIM. I 2005	0	.....	.....			25.04.2005	90		
TRIM. II 2005	0	.....	.....	.....		25.07.2005	6		
								de la 01.08.2005	86		
TRIM. III 2005	25.10.2005	67	.....	.....
								de la 01.01.2006	25	.....	.....
TRIM. IV 2005	25.01.2006	92	.....	.....
TOTAL
TRIM. I 2006	25.04.2006	90	.....	.....
TRIM. II 2006	25.07.2006	92	.....	.....
TRIM. III 2006	25.10.2006	92	.....	.....
TRIM. IV 2006	25.01.2007	91	.....	.....
TOTAL
TRIM. I 2007	25.04.2007	91	.....	.....
TRIM. II 2007	25.07.2007	92	.....	.....
TRIM. III 2007	25.10.2007	92	.....	.....
TRIM. IV 2007	25.01.2008	20	.....	.....
TOTAL general
									

Astfel, petenta contestă accesoriile în sumă de lei aferente impozitului pe profit, sumă obținută ca diferență între impozitul stabilit de organul fiscal în sumă de și suma de calculată de petentă, aferentă impozitului necontestat în sumă de

Societatea mai menționează și că s-au calculat eronat dobânzile de întârziere de la data de 25.01.2008 până la data de 14.02.2008, interval care conține 20 zile și nu 112 zile după cum a calculat organul de control.

II. Prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. și nr., întocmite de Activitatea de inspecție fiscală Suceava, s-a stabilit în sarcina societății suma totală de plată de, din care petenta contestă suma de lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit aferent anului 2007, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – impozit pe profit aferent anului 2005, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – impozit pe profit aferent anului 2004, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – accesorii aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia de impunere nr.;
- lei – TVA respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.;
- lei – accesorii TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.

În urma controlului efectuat la, prin raportul de inspecție fiscală nr. și respectiv, Decizia de impunere nr. s-au evidențiat constatările fiscale rezultate în urma verificării perioadei 01.10.2006 – 30.06.2007 pe linie de TVA.

Astfel, în urma verificărilor efectuate s-a respins la deducere TVA în sumă totală de lei, astfel:

- conform facturii nr. emisă de în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei și conform facturii nr. emisă de în valoare totală de lei pentru bunuri care nu sunt pentru nevoile firmei, respectiv: lenjerie, masă de călcat, alimente, jachetă.
- conform facturii nr. emisă de în sumă de lei, din care TVA în sumă de lei și conform facturii nr. emisă de în valoare totală de lei, din care TVA în sumă de lei, facturi care nu aparțin societății verificate ci persoane fizice.

Pentru debitul stabilit suplimentar în sumă de lei, s-au calculat accesorii în sumă de lei.

În urma controlului efectuat la, prin raportul de inspecție fiscală nr. și respectiv, Decizia de impunere nr. s-au evidențiat constatările fiscale rezultate în urma verificării perioadei 01.01.2004 – 31.12.2007 pentru impozitul pe profit și perioada 01.07.2007 – 31.12.2007 cu privire la TVA.

Referitor la impozitul pe profit, procedura de control folosită a fost controlul prin sondaj asupra documentelor contabile din ultima lună a fiecărui trimestru aferent anilor 2004, 2005, 2006 și 2007.

Astfel, la data de 31.12.2004 profitul impozabil a fost reîntregit cu suma de lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei ce reprezintă cheltuieli chirie înregistrate în decembrie 2003 în contul 3028 date pe cheltuieli, stornate în ianuarie 2004 și înregistrate în contul 612.

La data de 31.12.2005 profitul impozabil a fost reîntregit cu suma de lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei,

cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal conform facturii nr. emisă de în valoare de lei și reprezintă alimente și suma de, reprezentând cheltuieli înregistrate în contabilitate fără documente.

La data de 31.12.2007 profitul impozabil a fost reîntregit cu suma de lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei, astfel:

- cu suma de lei aferentă facturii nr. emisă de și conform facturii nr. emisă de în sumă de lei pentru bunuri care nu sunt pentru nevoile firmei respectiv: lenjerie, masă de călcat, alimente, jachetă ce reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal;
- cu suma de lei aferentă facturii nr. emisă de și cu suma de lei aferentă facturii nr. emisă de facturi care nu aparțin societății verificate, ci persoanelor fizice;
- cu suma de lei aferentă facturii nr. emisă de SRL, factură înregistrată în contabilitate de două ori.

Astfel, pentru perioada verificată profitul impozabil a fost reîntregit cu suma de lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2004 stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a dedus în anul 2004 cheltuieli cu chiria aferente anului 2003.

În fapt, la data de 31.12.2004 profitul impozabil a fost reîntregit cu suma de lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei ce reprezintă cheltuieli chirie înregistrate în decembrie 2003 în contul 3028, date pe cheltuieli în contul 6028, stornate sumele numai din contul 3028 în ianuarie 2004 și înregistrate în contul 612.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 14 lit. a, art. 17, art. 19 alin. 1** din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

ART. 14

“Sfera de cuprindere a impozitului

Impozitul pe profit se aplică după cum urmează:

a) **în cazul persoanelor juridice române, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate;[...]**”.

ART. 17

“Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 25%, cu excepțiile prevăzute la alin. (2), la art. 33 și 38.

(2) În cazul Băncii Naționale a României, cota de impozit pe profit este de 80%”.

ART. 19

“Reguli generale

(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.[...]”.

Din aceste texte de lege se înțelege că profitul impozabil obținut din orice sursă de către persoanele juridice române este supus impozitului pe profit, iar cota aplicabilă în acest sens pentru profitul impozabil aferent anului 2004 este de 25%.

Profitul impozabil este determinat ca diferență dintre veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

- Referitor la aplicarea prevederilor art. 19 alin. 1 mai sus citat, la **pct. 12 și 13** din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se menționează că:

„Norme metodologice:

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.[...]

13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare”.

Potrivit acestor reglementări legale, la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul veniturile și cheltuielile realizate de societate, dar care au fost înregistrate în

contabilitate cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile prin Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în situația în care aceste venituri sau cheltuieli sunt înregistrate eronat, acestea se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, iar dacă în urma efectuării corecției rezultă sume suplimentare de plată, atunci pentru acestea se datorează dobânzi și penalități de întârziere.

- La **art. 6** din Legea contabilității, republicată și **art. 21 alin. 4 lit. f** din Codul Fiscal se fac precizările:

ART. 6

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

ART. 21

[...](4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...].f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;[...]”.

După cum rezultă din aceste texte de lege, la baza oricărei operațiuni care se înregistrează în evidența contabilă se află un document care dobândește calitatea de document justificativ, iar acele cheltuieli care sunt înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ nu sunt deductibile.

Astfel, în urma verificării efectuate la s-a constatat că aceasta a înregistrat eronat contravaloare cheltuieli cu chiria aferentă lunilor noiembrie 2003 și respectiv decembrie 2003 în cuantum de lei, sume înregistrate în contul 3021 făcând înregistrarea contabilă 3021 = 401 și ulterior fiind date pe cheltuieli prin înregistrarea 6021 = 3021, aceste operațiuni înregistrându-se în cursul anului 2003. Cheltuielile cu chiria au avut la bază facturile nr. și nr. care au constituit documente justificative de înregistrate în contabilitate a acestor cheltuieli.

De asemenea, așa după cum rezultă și din documentele existente la dosarul cauzei (copie după bilanța contabilă pe luna ianuarie 2004, registrul jurnal de operații contabile pe luna ianuarie 2004 și nota de contabilitate nr. 1/31.01.2004), în ianuarie 2004 petenta a corectat înregistrarea 3021 = 401 pe care a stornat-o, cu înregistrarea 612 = 401, dar fără a storna și înregistrarea 6021 = 3021. Astfel, în cursul lunii ianuarie 2004 s-a înregistrat o dublare a cheltuielii înregistrate în anul 2003 cu suma de lei și care nu a avut la bază un document justificativ, fapt care a dus la diminuarea impozitului pe profit aferent anului 2004.

Rezultă astfel că în mod legal organul fiscal a corectat profitul impozabil aferent anului fiscal 2004 cu suma de lei și a stabilit suplimentar de plată un impozit pe profit aferent anului 2004 în sumă de lei, drept pentru care **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere, **ca neîntemeiată**.

Referitor la susținerea contestatoarei potrivit căreia Raportul de inspecție fiscală nr. și respectiv, Decizia de impunere nr. care au cuprins în verificare perioada 01.01.2004 – 31.12.2007 privind contribuții aferente salariilor și impozitul pe profit și perioada 01.07.2007 – 31.12.2007 privind TVA și în care organul fiscal precizează că procedura de control utilizată a fost controlul prin sondaj, fiind verificate documentele aferente ultimelor luni din trimestru ale anilor 2004, 2005, 2006 și 2007, iar petenta afirmă că acest tip de control nu se explică în condițiile în care se stabilesc sume de plată din facturi aferente lunilor decembrie 2003, august 2005 și mai 2007 și că inspecția fiscală trebuia să cuprindă în verificare 3 ani cu posibilitatea extinderii la 5 ani dacă există suspiciuni de evaziune fiscală, această afirmație nu poate fi susținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât în situația în care sunt indicii că un impozit sau o taxă s-au diminuat, inspecția fiscală se poate extinde de la 3 ani la toată perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale. În acest sens sunt aplicabile prevederile **art. 98** din Codul de procedură fiscală, republicată:

ART. 98

„Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

2. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată aferent anului 2005 prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava prin Biroul soluționare contestații se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestui impozit, în condițiile în care organul de

inspecție fiscală afirmă că petenta a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli fără a avea la bază documente justificative.

În fapt, în Raportul de inspecție fiscală nr. și Decizia de impunere nr. organul de inspecție fiscală stabilește un impozit pe profit suplimentar de plată pentru anul 2005 în sumă de lei aferent sumei de care reprezintă cheltuieli înregistrate în contabilitate fără documente justificative.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- La **art. 6** din Legea contabilității, republicată și **art. 21 alin. alin. 1 și alin. 4 lit. f** din Codul Fiscal se fac precizările:

ART. 6

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

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

ART. 21

„Cheltuieli

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

[...](4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...].f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;[...]”.

- Referitor la aplicarea prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f din Codul Fiscal, la **pct. 44** din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se precizează că:

„Norme metodologice:

44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Analizând textele de lege de mai sus, rezultă că la baza oricărei înregistrări în evidența contabilă stă un document care dobândește calitatea de document justificativ, iar în cazul în care se constată că în evidența contabilă s-au înregistrat cheltuieli fără a

avea la bază un document justificativ, atunci acestea nu mai sunt deductibile.

În urma inspecției fiscale desfășurate la organele de inspecție fiscală au stabilit că în anul 2005 societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma totală de, fără a avea la bază documente justificative, dar fără a preciza în cuprinsul raportului de inspecție fiscală componența acestor cheltuieli și în ce conturi au fost înregistrate.

Pe de altă parte, petenta susține ideea că prin Raportul de inspecție fiscală nr., respectiv prin Decizia de impunere nr. organul de inspecție afirmă că profitul impozabil a fost reîntregit cu suma de reprezentând „cheltuieli înregistrate în contabilitate fără documente”, dar fără a preciza luna în care au fost înregistrate aceste cheltuieli, nici în ce cont/conturi au fost înregistrate, nici din ce se compun acestea.

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă componența acestor cheltuieli, contul în care au fost înregistrate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava prin Biroul Soluționare contestații nu se pronunța asupra legalității stabilirii sumei de lei reprezentând impozit pe profit aferent anului 2005 stabilit suplimentar, **urmând a se desființa** Decizia de impunere nr. cu privire la această sumă, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la analizarea legalității stabilirii **impozitului pe profit în sumă de lei**, strict pentru aceeași perioadă, și în funcție de cele constatate la reanalizare să se recalculeze profitul impozabil și impozitul pe profit aferent și să emită, după caz, o nouă decizie de impunere.

3. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2007 stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța dacă cheltuielile în sumă de lei aferente achiziționării de apă carbogazoasă, hârtie copiator, hârtie igienică, lichid de parbriz, detergent, balsam de rufe, ghetete piele lucru, ghetete piele bărbați, jachetă, saltea, masă de călcat, pernă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, în condițiile în care organele de control nu prezintă considerentele care au stat la baza concluziei că bunurile respective nu sunt pentru nevoile firmei.

În fapt, la data de 31.12.2007 profitul impozabil a fost reîntregit cu suma de lei, pentru care s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei. Din acest impozit societatea contestă suma de lei aferentă profitului impozabil în sumă totală de lei, din care suma de lei aferentă facturii nr. și suma de lei aferentă facturii nr. emise de pentru bunuri despre care organul de inspecție fiscală a stabilit că nu sunt pentru nevoile firmei.

La dosarul cauzei sunt anexate în copii după aceste facturi. Acestea reprezintă contravaloare apă carbogazoasă (despre care petenta susține că este dată în consum angajaților), role hârtie igienică, hârtie copiator (despre care aceasta motivează că sunt bunuri consumabile pentru birou), lichid de parbriz folosit pentru mașina achiziționată în leasing de societate, ghetete piele lucru, ghetete piele bărbați și

jachetă care constituie echipament de lucru și protecție pentru muncitori, saltea, mese de călcat, pernă (despre care petenta susține că se află la sediul societății sau în locuința de serviciu închiriată și unde se află cazat unul din muncitori), detergent, balsam de rufe.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 21 alin. 1** din codul Fiscal:

ART. 21

„Cheltuieli

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

Potrivit acestor texte de lege, cheltuielile pentru a putea fi acceptate la deducere trebuie să fie efectuate în scopul efectuării de venituri.

Referitor la destinația bunurilor achiziționate cu cele două facturi emise de mai sus menționate și existente în copie la dosarul cauzei rezultă că acestea reprezintă contravaloare apă carbogazoasă (despre care petenta susține că este dată în consum angajaților), role hârtie igienică, hârtie copiator (despre care aceasta motivează că sunt bunuri consumabile pentru birou), lichid de parbriz folosit pentru mașina achiziționată în leasing de societate, ghetă piele lucru, ghetă piele bărbați și jachetă (despre care petenta afirmă că reprezintă echipament de lucru și protecție pentru muncitori), saltea, mese de călcat, pernă (despre care petenta susține că se află la sediul societății sau în locuința de serviciu închiriată și unde se află cazat unul din muncitori).

Organele de control nu au admis la deducere cheltuielile aferente acestor facturi pe motiv că acestea nu sunt pentru nevoile firmei, dar fără a prezenta considerentele care au condus la această concluzie.

- **Art. 64, art. 105 și art. 107** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevăd:

ART. 64

„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 105

„Reguli privind inspecția fiscală

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

ART. 109

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) **Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.[...]**”.

- Precum și la **art. 7 alin. 2** din același act normativ, se prevede că:

ART. 7

„[...]

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

Având în vedere că, pe de o parte, organele de control nu au precizat considerentele care au dus la concluzia că bunurile nu sunt utilizate pentru nevoile firmei, iar pe de altă parte contestatoarea aduce argumente în acest sens, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii **impozitului pe profit aferent anului 2007 în sumă de lei**, urmând a se desființa Decizia de impunere nr. cu privire la această sumă.

4. Referitor la suma de lei, reprezentând TVA de plată stabilită prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava prin Biroul soluționare contestații se poate pronunța asupra legalității stabilirii TVA, în condițiile în care organul de soluționare nu s-a putut pronunța dacă bunurile achiziționate care au stat la baza stabilirii taxei au fost folosite pentru operațiuni cu drept de deducere.

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a respins la deducere TVA în sumă totală de lei, din care petenta contestă suma de lei, aferentă facturilor nr. și nr. emise de pentru bunuri despre care organul de inspecție susține că nu sunt pentru nevoile firmei, respectiv: lenjerie, masă de călcat, alimente, jachetă, încălțăminte, lichid parbriz, hârtie copiator, hârtie igienică, detergent.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 145 alin. 2 lit. a** din Codul Fiscal, cu modificările ulterioare:

ART. 145

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;[...]”.

- și ale art. 146 alin. 1 lit. a din același act normativ:

ART. 146

„Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

- la pct. 45 alin. 4 din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, face referire la aplicarea art. 145 mai sus citat:

„Norme metodologice:

45. [...]

(4) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) și (2) trebuie îndeplinite următoarele cerințe:

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură fiscală sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Din aceste texte de lege se înțelege că o persoană impozabilă are drept de deducere a TVA asupra achizițiilor, atunci când bunurile achiziționate cărora li s-a aplicat această taxă sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile, adică operațiuni care dau drept de deducere. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care reprezintă un document justificativ de înregistrare în evidența contabilă a taxei.

Având în vedere că la punctul precedent s-a demonstrat că DGFP Suceava prin Biroul soluționare contestații nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii în plus a unui profit impozabil în sumă totală de lei, reprezentând contravaloarea achiziționării de bunuri despre care nu se poate preciza dacă sunt folosite pentru nevoile firmei, deci în categoria operațiunilor care dau drept de deducere, rezultă că organul de soluționare nu se poate pronunța nici asupra legalității stabilirii **TVA în**

sumă de lei, urmând a se desființa Decizia de impunere nr. cu privire la această sumă.

5. Referitor la suma de lei, reprezentând accesorii aferente TVA de plată în sumă de lei, stabilite prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava se poate pronunța asupra legalității stabilirii sumei, în condițiile în care pentru obligația bugetară pentru care s-au calculat aceste accesorii decizia de impunere a fost desființată.

În fapt, pentru neplata la termen a sumei de lei, reprezentând TVA, s-au calculat accesorii în sumă de lei.

În drept, având în vedere că pentru suma de lei reprezentând TVA, sumă care a generat aceste accesorii decizia de impunere nr. a fost desființată, potrivit principiului de drept „**accessorium sequitur principale**”, urmează a se desființa decizia de impunere și pentru acest capăt de cerere.

6. Referitor la suma contestată de lei, reprezentând accesorii impozit pe profit, stabilite prin decizia de impunere nr., din care lei reprezentând dobânzi de întârziere și lei reprezentând penalități de întârziere, cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava se poate pronunța asupra legalității stabilirii sumei, în condițiile în care pentru o parte din sume organul de soluționare nu s-a putut pronunța asupra legalității stabilirii obligațiilor bugetare și în condițiile în care accesoriile au fost calculate eronat de organul de inspecție fiscală.

În fapt, pentru neplata la scadență a sumei de lei reprezentând impozit pe profit, s-au calculat accesorii în sumă totală de lei.

Societatea face precizarea că ținând cont de impozitul pe profit necontestat în sumă de, accesoriile aferente acestei sume sunt în quantum de calculat conform anexei depuse la dosar și prin urmare, aceasta depune contestație împotriva sumei de lei reprezentând accesorii calculate ca diferență între suma totală de plată stabilită de organul fiscal și suma de calculată de aceasta.

Societatea mai menționează și că s-au calculat eronat dobânzile de întârziere de la data de 25.01.2008 până la data de 14.02.2008, interval care conține 20 zile și nu 112 zile după cum a calculat organul de control.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

➤ **art. 108 și art. 109** din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală:

ART. 108

„Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi, dobânzi și penalități de întârziere stabilite potrivit legii”.

ART. 109

„Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

(5) Nivelul dobânzii se stabilește prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor Publice, corelat cu nivelul dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, o dată pe an, în luna decembrie, pentru anul următor, sau în cursul anului, dacă aceasta se modifică cu peste 5 puncte procentuale”.

- Prin republicarea celor două articole la data de 24.06.2004, acestea au devenit **art. 114 și art. 115** cu următorul conținut:

ART. 114

„Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi, dobânzi și penalități de întârziere stabilite potrivit legii.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală”.

ART. 115

„Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

(5) Nivelul dobânzii se stabilește prin hotărâre a Guvernului, la propunerea Ministerului Finanțelor Publice, corelat cu nivelul dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, o dată pe an, în luna decembrie, pentru anul următor, sau în cursul anului, dacă aceasta se modifică cu peste 5 puncte procentuale”.

- Și ulterior au devenit **art. 115 și art. 116** cu următorul conținut:

ART. 115

„Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi, dobânzi și penalități de întârziere stabilite potrivit legii.

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, cu excepția situației prevăzute la art. 138 alin. (6)”.

ART. 116

„Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

(5) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

Începând cu data de 01.08.2007 art. 115 și art. 116 au devenit art. 119 și art. 120 cu următorul conținut:

ART. 119

„Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

(2) Nu se datorează majorări de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(4) Majorările de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al ministrului economiei și finanțelor, cu excepția situației prevăzute la art. 142 alin. (6).”

ART. 120

„Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Societatea menționează că s-au calculat eronat dobânzile de întârziere de la data de 25.01.2008 până la data de 14.02.2008, interval care conține 20 zile și nu 112 zile după cum a calculat organul de control.

Având în vedere prevederile legale mai sus citate și analizând anexa la Raportul de inspecție fiscală nr., în care organul de inspecție fiscală a determinat modul de calcul al accesoriilor, rezultă că acesta a stabilit un număr de 112 zile aflate în intervalul 21.01.2008 – 14.02.2008, dar numărul corect de zile era de 20. Rezultă astfel că în mod eronat organul fiscal a calculat accesoriile aferente impozitului pe profit total stabilit suplimentar ținând cont de acest număr de zile.

Ținând cont de faptul că accesoriile au fost calculate eronat de organul de control, și având în vedere că pentru o parte din obligațiile de plată care au generat aceste accesorii decizia de impunere a fost desființată și urmând și principiul de drept „**accessorium sequitur principale**”, **urmează a se desființa** decizia de impunere nr. și pentru **suma de lei reprezentând accesorii.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziilor și în temeiul prevederilor art. 14 lit. a, art. 17, art. 19 alin. 1, art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. f, art. 145 alin. 2 lit. a, art. 146 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, pct. 12, pct. 13, pct. 44, pct. 45 alin. 4 din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la aplicarea prevederilor art. 19 alin. 1, art. 21 și art. 145 din Codul fiscal, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, art. 7 alin. 2, art. 64, art. 98, art. 105 și art. 107 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 108 și art. 109 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, devenite prin republicare art. 114 și art. 115, ulterior art. 114 și art. 115, apoi art. 115 și art. 116 și apoi art. 119 și art. 120, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Respingerea contestației depuse de, cu sediul în municipiul Câmpulung Moldovenesc, str., jud. Suceava, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, **privind suma de lei, reprezentând impozit pe profit** aferent anului 2004, **ca neîntemeiată.**

2. Desființarea Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. și nr., întocmite de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, privind **suma de** lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit aferent anului 2007, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – impozit pe profit aferent anului 2005, stabilit prin Decizia de impunere nr.;
- lei – accesorii aferente impozitului pe profit, stabilite prin Decizia de impunere nr.;
- lei – TVA de plată, respinsă la rambursare prin Decizia de impunere nr.;
- lei – accesorii TVA stabilite prin Decizia de impunere nr., urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat deciziile de impunere contestate, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actele administrative fiscale desființate, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis deciziile de impunere contestate și desființate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....

Tema: impozit pe profit - pct. 170 – deductibilitatea fiscală a cheltuielilor înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative
- art. 21 alin. 4 lit. f) din legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare

Tema: impozit pe profit - pct. 11 – deductibilitatea fiscală a cheltuielilor aferente achizițiilor care nu sunt făcute în scopul desfășurării propriei activități
- art. 21 alin. 1 din legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare

Tema: TVA – pct. 11 – dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor operațiuni care nu sunt achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile.
- art. 145 alin. 2 lit. a) din legea nr. 571 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare