



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor  
Publice a Județului Bacău  
Biroul Soluționare Contestații



Str. Dumbrava Roșie  
Nr. 1-3, Bacău  
Tel : +0234 51 00 15  
Fax : +0234 51 00 03

Nr. \_\_\_/\_\_\_\_\_

#### DECIZIA NR. 720/2011

privind soluționarea contestației formulate de SC X, împotriva Deciziei de impunere nr. X, emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala Bacău, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice Bacău sub nr. X

Direcția generală a finanțelor publice Bacău a primit spre soluționare de la Activitatea de Inspectie Fiscala Bacău, cu adresa nr. X, contestația formulată de SC X, înregistrată la instituția noastră sub nr. X.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr. X, emisă de Activitatea de Inspectie Fiscala Bacău, iar obiectul contestației îl constituie suma totală de X lei, reprezentând:

- X lei – impozit pe profit;
- X lei – majorări/dobânzi întârziere impozit pe profit;
- X lei – taxa pe valoarea adăugată;
- X lei – majorări/dobânzi întârziere TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de alin. (1) al art. 207 “Termenul de depunere a contestației” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În îndeplinirea regulilor procedurale, contestația este semnată de domnul X, în calitate de reprezentant legal al SC X, conform împuternicirii avocatale seria nr. X, și poartă stampila “X - Baroul Bacău – X” .

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată, SC X solicită următoarele:

- suspendarea efectelor deciziei de impunere nr. X;
- anularea deciziei de impunere nr. X, emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Activității de Inspectie Fiscala Bacău;
- anularea raportului de inspectie fiscală nr. X.

Petenta contestă în totalitate decizia de impunere, menționând ca: *“debitele suplimentare au fost stabilite în mod greșit și în mod abuziv nu s-a acordat caracter de deductibilitate a unor cheltuieli efectuate în baza unui contract de marketing, marindu-se în mod nejustificat baza impozabilă prin*

*calcularea gresita a taxei pe valoarea adaugata, si in plus s-a calculat taxa pe valoarea adaugata de plata la operatiuni scutite de TVA.”*

Societatea contestatoare consemneaza ca, impozitul pe profit a fost stabilit in mod eronat de organele de inspectie fiscala, intrucat:

pentru anul 2008

- in mod gresit nu s-a acordat caracter de deductibilitate a unor cheltuieli aferente deplasarilor in strainatate, cu toate ca, a prezentat documente justificative in sensul efectuarii cheltuielilor in folosul desfasurarii activitatii;

pentru anul 2009

- impozitul pe profit a fost calculat eronat, intrucat lichidarea stocurilor de echipamente electronice degradate reprezinta in fapt, deseuri rezultate din activitatea comerciala, datorita faptului ca societatea achizitioneaza echipamente electronice netestate si neverificate, iar parte din aceste echipamente nu au functionat niciodata fiind defecte inca de la achizitionare, astfel considera ca aceasta este o cheltuiala efectuata strict in vederea realizarii de venituri impozabile si organul de inspectie fiscala in mod eronat a clasificat cheltuiala drept nedeductibila;

pentru anul 2010

- in mod gresit nu s-a acordat caracterul de deductibilitate a cheltuielilor efectuate in baza contractului nr. X, intrucat organul de inspectie nu a luat in calcul documentele justificative prezentate la control si aferente contractului de colaborare si mai cu seama serviciile efectiv prestate de colaboratorul SC X, care a prestat efectiv activitate de marketing si vanzare a produselor societatii contestatoare, stabilind pe aceasta cale un profit suplimentar de plata in suma de X lei.

SC X contesta accesoriile aferente impozitului pe profit pe care le considera de asemenea stabilite eronat la control.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la control, petenta arata:

- in mod gresit nu s-a acordat caracter de deductibilitate a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise in baza contractului de colaborare nr. X, pentru ca serviciile au fost efectiv prestate, raportul comercial dintre cele doua societati fiind unul real si necesar: *„intrucat noi nu avem un serviciu de marketing propriu;”*

- in plus, organul de inspectie fiscala a avut in vedere un TVA in suma de X lei rezultat din factura nr. X, fara sa observe ca in fapt aceasta factura are valoarea 0, iar prin acest procedeu s-a alterat, prin marire artificiala, suma totala pentru care nu s-a acordat caracter de deductibilitate, ceea ce a influentat in mod clar atat TVA-ul stabilit suplimentar cat si accesoriile aferente;

- invedereaza faptul ca si TVA-ul aferent carburantului a fost considerat nedeductibil in mod nejustificat deoarece autoturismul achizitionat nu este un

mijloc fix, ci este marfa si drept urmare, nu se incadreaza in dispozitiile OUG nr. 34/2009;

- totodata considera ca, organul de inspectie fiscala a marit in mod gresit baza impozabila prin calcularea unui TVA de 19% in mod gresit fata de 24% pentru trim. II 2010 (anexa 1.3) ceea ce a influentat atat impozitul pe profit cat si accesoriile stabilite in plus de organul de inspectie fiscala.

In concluzie, petenta solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata.

II. Prin decizia de impunere nr. X, intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bacau care are la baza constarile cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr. X, s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei – impozit pe profit;
- X lei – majorari/dobanzi intarziere impozit pe profit.

Perioada supusa controlului a fost cuprinsa intre: X.

Pentru anul 2006

Petentul declara o pierdere fiscala in suma de X lei, iar la control s-a stabilit o pierdere fiscala in suma de X lei, mai putin cu suma de X lei, decat pierderea fiscala declarata de societate.

Pentru anul 2007

Petenta declara o pierdere fiscala in suma de X lei, iar la control s-a stabilit o pierdere fiscala de X lei, mai putin cu suma de X lei, decat pierderea fiscala declarata de societate.

Pentru anul 2008

Organul de control a stabilit un profit fiscal in suma de X lei, cu o diferenta de X lei fata de profitul fiscal declarat de societate de X lei, ca rezultat al:

- majorarii nejustificate a cheltuielilor de exploatare cu suma de X lei reprezentand prestari servicii hoteliere si c/val bilete avion, consemnate in factura fiscala nr. X in valoare de X lei (X euro); nr. X in suma de X lei (X euro), emise de SC X si factura nr. X, emisa de SC X in valoare de X lei, fara a fi insotite de decontul de deplasare, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii in folosul desfasurarii activitatii;

- X lei – reprezentand diferenta fata de pierderea de recuperat din anii precedenti declarata de contribuabil de X lei (la control s-a stabilit o pierdere de recuperat de X lei) urmare a diminuarii cheltuielilor inregistrate de societate stabilite la control in suma de X lei si X lei (lei) cheltuieli nedeductibile fiscal declarate de contribuabil dar neluate in calcul la determinarea pierderii fiscale de recuperat ani precedenti (contribuabilul luand in calcul pierderea contabila).

Aferent profitului impozabil stabilit la control de X lei, impozitul pe profit datorat este de X lei, din care se scade impozitul declarat de societate de X lei, rezultand impozit pe profit suplimentar de plata in suma de X lei.

Pentru anul 2009

La control s-a stabilit un profit impozabil de X lei, cu o diferenta de X lei, fata de profitul fiscal declarat de societate de X lei, ce reprezinta cheltuieli cu lichidarea stocurilor de echipamente electronice degradate pentru care contribuabilul nu detine de la firmele autorizate pentru declasare a acestor bunuri factura, ca document justificativ de prestare a serviciului ori incheierea de contracte de asigurare pentru bunurile degradate si neimputabile.

Aferent profitului impozabil stabilit la control de X lei, impozitul pe profit datorat este de X lei, din care se scade impozitul pe profit/minim declarat de societate de X lei, rezultand impozit pe profit suplimentar de plata in suma de X lei.

Pentru perioada 01.01.2010- 30.09.2010

Profitul impozabil determinat la control este mai mare cu X lei, fata de pierderea fiscala stabilita de petenta in suma de X lei.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit impozit pe profit in suma de X lei, cu o diferenta stabilita suplimentar de X lei, fata de impozitul minim declarat de petenta in suma de X lei, rezultata din cheltuieli care nu sunt considerate deductibile la determinarea profitului impozabil in suma de X lei, dupa cum urmeaza:

- X lei -cheltuieli cu c/val serviciilor facturate de SC X, prin facturile seria X nr. X in valoare de X lei; seria X nr. X in valoare de X lei; seria X nr. X in valoare de X lei; seria X nr. X in valoare de X lei, in baza contractului de colaborare nr. X, reprezentand c/v servicii de *„vanzare in numele si pe documente fiscale apartinand SC X de produse aflate in portofoliul firmei sus mentionate, promovare produse, mercantizare si marirea portofoliului de clienti pe un teritoriu ce cuprinde toate cele 8 judete ale Moldovei*, neinsotite de documente probatorii care sa justifice aceste prestatii.

- X lei - cheltuieli nedeductibile inregistrate in contabilitate in mod nejustificat in perioada ianuarie – octombrie 2010 (conform anexei nr. X care face parte integranta din RIF) cheltuieli cu c/val combustibilului destinat exclusiv transportului rutier de persoane, autoturism folosit de persoanele cu functii de administrare.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit, au fost calculate accesoriile in suma de X lei.

Impozitul pe profit in suma totala de X lei, si accesoriile in suma de X lei, au fost stabilite suplimentar la control, intrucat SC X a incalcat urmatoarele prevederi legale:

- art. 17 alin. (1), art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) alin. (4) lit. c) lit. f) lit. m) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata;

- art. 6 alin. (1) alin. (2) art. 11 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- art. 94 alin. (3) lit. f), art. 119, art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin decizia de impunere nr. X, intocmita de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bacau, care are la baza constatarile cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr. X, s-au stabilit obligatii suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand:

- X lei – TVA;

- X lei – accesorii aferente TVA.

Perioada supusa controlului a fost cuprinsa intre: 01.01.2006- 31.10.2010.

A.Taxa pe valoarea adaugata deductibila determinata la control de X lei, este mai mica cu X lei decat taxa pe valoarea adaugata determinata de contribuabil si inregistrata in evidenta contabila de X lei diferenta ce se explica astfel:

a) X lei – TVA nedeductibila fiscal, formata din:

- X lei- reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de pe facturile seria X nr. X in valoare totala de X lei din care TVA de X lei; seria X nr. X in suma de X lei din care TVA de X lei; seria X nr. X in valoare de X lei din care TVA de X lei; seria X nr. X in valoare de X lei din care TVA de SC X, emise de SC X, in baza contractului de colaborare nr. X, neinsotite de documente probatorii care sa justifice aceste prestatii;

- X lei - reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de pe documente nejustificative (facturi fiscale in copie, facturi fiscale emise de SC X pe numele persoanei fizice X);

- X lei - reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu carburantul auto utilizat de mijlocul de transport destinat administratorului.

b) X lei-TVA deductibila stabilita in plus la prezenta inspectie, compusa din:

- X lei– taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta achizitiilor intracomunitare (an 2007) de bunuri din Germania (SC X) declarata si neinregistrata in evidenta contabila;

- X lei– rezultata din aplicarea masurilor de simplificare prevazute la art. 160 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata, aferente achizitionarii unui apartament in anul 2007.

B. Taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita la control pentru perioada verificata este de X lei, mai mare cu X lei, fata de taxa pe valoarea adaugata

colectata inregistrata de contribuabil de X lei, urmare a neinregistrarii in contabilitate a taxei pe valoarea adaugata colectata:

- X lei– taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor intracomunitare (an 2007) de bunuri din Germania (SC X) declarata si neinregistrata in evidenta contabila;

- X lei– rezultata din aplicarea masurilor de simplificare prevazute la art. 160 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aferente achizitionarii unui apartament in anul X.

Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata este in suma de X lei ( X lei TVA nedeductibila + X leiTVA colectata + X leiTVA inregistrata in contabilitate prin articolul contabil 4423 = 455, fara document justificativ).

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adaugata, au fost calculate accesoriile in suma de X lei.

Taxa pe valoarea adaugata in suma totala de X lei, si accesoriile in suma de X lei, a fost stabilite suplimentar la control, intrucat SC X a incalcat urmatoarele prevederi legale:

- art. 145 alin. (2) lit. a) alin. (3) lit. a), art. 145<sup>1</sup> alin. (1), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (5) lit. e), art. 160 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata;

- art. 6 alin. (1) alin. (2) si art. 11 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- art. 94 alin. (3) lit. f), art. 119, art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare sustinerile petentei, constatarile organului de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative aplicabile spetei in cauza, retinem:

SC X are sediul social declarat in municipiul Bacau, str. x, nr. x, bl. x, sc. X, et. X, ap. X, jud. Bacau, cod identificare fiscala X, si are ca principal obiect de activitate, conform actului constitutiv al societatii: “Comert cu amanuntul al produselor chimice” – Cod CAEN 4675.

Raportul de inspectie fiscala nr. X a fost incheiat la SC X de organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Bacau, urmare a inspectiei fiscale generale, efectuata conform prevederilor art. 96 alin. (1) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in baza avizului de inspectie fiscala nr. X.

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost cuprinsa intre:

- taxa pe valoarea adaugata:

- impozit pe profit:

Prin contestatia formulata petenta sustine ca: *„in mod abuziv nu s-a acordat caracter de deductibilitate a unor cheltuieli efectuate in baza unui*

*contract de marketing, s-a marit in mod nejustificativ baza impozabila prin calcularea gresita a TVA-ului si in plus s-a calculat TVA de plata la operatiuni scutite de taxa pe valoarea adaugata.”*

*1. Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca in mod legal si corect a fost stabilita la control ca nedeductibila taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, si pe cale de consecinta daca SC X datoreaza bugetului de stat aceasta suma, stabilita prin decizia de impunere nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X*

Analizand documentele care formeaza dosarul cauzei, vis-à-vis de sustinerile petentei si constatarile organului de control, am retinut urmatoarele:

In fapt,

Taxa pe valoarea adaugata deductibila determinata la control de X lei, este mai mica cu X lei, decat taxa pe valoarea adaugata determinata de contribuabil si inregistrata in evidenta contabila de X lei diferenta ce se explica astfel:

A. X lei – TVA nedeductibila fiscal, formata din:

a) Suma de X lei- reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de pe facturile seria X nr. X in valoare totala de X lei din care TVA de X lei; seria X nr. X in suma de X lei din care TVA de X lei; seria X nr. X in valoare de X lei din care TVA de X lei; seria X nr. X in valoare de X lei din care TVA de SC X, emise de SC X, in baza contractului de colaborare nr. X, reprezentand c/v servicii de „vanzarea in numele si pe documente fiscale apartinand SC X de produse aflate in portofoliul firmei sus mentionate, promovare produse, mercantizare si marirea portofoliului de clienti pe un teritoriu ce cuprinde toate cele 8 judete ale Moldovei neinsotite de documente probatorii care sa justifice aceste prestatii.

Organele de inspectie au stabilit ca, SC X a dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata de in suma totala de X lei, de pe facturile mai sus mentionate reprezentand prestari servicii, conform contractului de colaborare nr. X emise de SC X, intrucat nu sunt insotite de documente legale obligatorii care sa justifice aceste prestatii, respectiv: *rapoarte de lucru preluare comanda, transport, livrare, manipulare, garantii, foi de parcurs, nr. contracte comenzi incheiate, studii de piata sau orice alte materiale pentru fiecare operatiune, din care sa rezulte tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, prin care sa se confirme realitatea serviciilor prestate in scopul desfasurarii activitatii, conform prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.*

In drept,

Potrivit art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

a) operațiuni taxabile.”

Desi prin nota explicativa nr. X, organele de inspectie fiscala au solicitat petentei sa prezinte documentele justificative care sa dovedeasca realitatea serviciilor facturate, in perioada 01.01. – 31.10.2010, de SC X, in valoare totala de X(din care cheltuiala de X lei si TVA de X lei), *din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri, petenta nu prezinta nici un document care sa dovedeasca realitatea sustinerilor sale*, contrar prevederilor art. 6 alin. (1) alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata, art. 56 alin. (1), art. 64, art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu prevederile art. 11 art. 156 alin (1) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Conform art. 6 alin. (1) si (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata:

“(1)Orice operatiune economico financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.”

(2)Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

Potrivit art. 56 “Prezentarea de înscrișuri” din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicată:

“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrișuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrișuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice”

Conform art. 64 din ordonanta mentionata:

“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.”

In conformitate cu art. 65 din aceeasi ordonanta:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale”

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”



Conform art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Potrivit art. 156 din legea mentionata:

„(1) Persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice.”

Referitor la mentiunea petentei din contestatia formulata, precum ca: „*in mod gresit nu s-a acordat caracter de deductibilitate a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise in baza contractului de colaborare nr. X*”, precizam urmatoarele:

- nu a fost prezentat nici in timpul inspectiei fiscale, nici ulterior odata cu depunerea contestatiei, contractul la care face referire petenta, motiv pentru care nu ne putem pronunta asupra afirmatiei petentei;

- la control a fost prezentat contractul de colaborare nr. X din data de X, iar prin nota explicativa nr. X, prin care organul de inspectie solicita petentei sa justifice prestarile de servicii prevazute de contractul mentionat, ce au stat la baza emiterii facturilor (documente probatorii, acte aditionale) *petenta declara in scris, ca nu exista acte aditionale la contractul incheiat cu firma prestatoare de servicii.*

In justificarea prestarii prevazuta de contractul de colaborare nr. X ce a stat la baza emiterii facturilor fiscale mai sus mentionate, s-au prezentat organelor de control un numar de X anexe, in care descrierea serviciilor prestate este facuta generic de forma „*contract de prestari servicii nr. X, anexam urmatoarele: contravaloare servicii preluare comanda, transport, livrare, manipulare, garantii = total fara TVA X lei*” neinsotite de documente care sa justifice aceste prestatii, respectiv: *rapoarte de lucru preluare comanda, transport, livrare, manipulare, garantii, foi de parcurs, nr. contracte comenzi incheiate, studii de piata sau orice alte materiale pentru fiecare operatiune, din care sa rezulte tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului.*

De asemenea, avand in vedere precizarea din contractul nr. X: *valoarea acestor prestatii este stabilita in functie de indicatorii de performanta, prin inregistrarea pierderii contabile in suma de X lei, nu se confirma ca serviciile prestate au avut ca efect realizarea unei situatii favorabile societatii, ci au avut ca efect diminuarea bazei impozabile.*

In ceea ce priveste afirmatia petentei: *“ca organele de inspectie fiscala au avut in vedere un TVA in suma de X lei rezultat din factura nr. X, fara sa se observe ca in fapt aceasta factura are valoarea 0, iar prin acest procedeu s-a*

*alterat prin marire artificiala suma totala pentru care nu s-a acordat caracter de deductibilitate, ceea ce a influentat in mod clar atat TVA-ul stabilit suplimentar cat si accesoriile aferente”, facem precizarea ca:*

SC X a inregistrat prin nota contabila nr. X, TVA deductibila in suma de X lei, avand la baza X facturi reprezentand “avans contract” (factura nr. X in valoare de X lei din care X lei TVA; nr. X in valoare de X lei, din care TVA X lei; nr. X in valoare de X lei din care TVA X lei), iar prin factura nr. X se consemneaza stornarea avansului si inregistrarea prestarii de servicii in valoare fara TVA de X si TVA de X lei.

In justificarea celor mentionate, organele de inspectie fiscala anexeaza la dosarul contestatiei copia certificata de contribuabil a notei contabile si a facturilor avute in vedere de organele de inspectie fiscala.

In consecinta, avand in vedere situatia prezentata si actele normative citate, urmeaza sa se respinga contestatia formulata de SC X ca fiind neintemeiata, pentru acest capat de cerere.

b) Suma de X lei - reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de pe documente nejustificative (facturi fiscale in copie, facturi fiscale emise de SC X pe numele persoanei fizice X, conform anexei nr. X care face parte integranta din RIF), contrar prevederilor art. 6 alin. (1) alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare (articol de lege, mai sus citat), prevederilor art. 145 alin. (3) lit. a) (aplicabil pana la 31.12.2006), respectiv art. 145 alin. (2) lit. a), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (5) lit. e) art. 156 (citata mai sus) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu pct. 46 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

In drept,

Potrivit prevederilor din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 145:

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

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

Art. 146:

„(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).

Art. 155:

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

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

În conformitate cu pct. 46 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal:

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.”

c) Suma de X lei – reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu carburantul auto utilizat de mijlocul de transport destinat administratorului, cu neincadrarea în prevederile art. 145<sup>1</sup>, alin. (1) lit. a) (introdus prin art. 32, pct. 10 din OUG nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale) și pct. 45<sup>1</sup> alin. (1) lit. e) lit. f) din Normele de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (completată prin HG nr. 488/2009 privind completarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal).

În drept,

Conform prevederilor art. 32, pct. 10 din OG nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiare-fiscale prin care se introduce în Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare art. 145<sup>1</sup> „Limitări speciale ale dreptului de deducere” alin. (1), conform caruia:

„(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile.”

În ceea ce privește afirmația petentei din contestația formulată ca: „*faptul ca și TVA-ul aferent carburantului a fost considerat nedeductibil deoarece autoturismul achiziționat nu este un mijloc fix ci este o marfă și deci urmare nu se încadrează în dispozițiile OUG nr. 34/2009*”, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

*„Marfa reprezentand autoturismul nu a facut obiectul controlului aceasta fiind achizitionata ulterior controlului (factura nr. X) organele de inspectie fiscala au avut in vedere mijloacele de transport – autoturisme aflate in patrimoniul si in folosinta persoanei impozabile a caror achizitii privind combustibilul destinat utilizarii sunt supuse limitarii speciale prevazute de Codul fiscal (prevedere legala, mai sus citata).”*

Referitor la taxa pe valoarea adaugata stabilita ca nedeductibila la control in suma totala de X lei (lei) organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii prin nota explicativa luata administratorului societatii domnul X, astfel la intrebarea:

*„Va rugam sa motivati deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de combustibil in anul 2010, deducerea TVA de pe documente emise pe numele persoanei fizice X, reprezentand convorbiri telefonice, precum si deducerea TVA de pe documente in copie, consemnate in anexa nr. X la nota explicativa.”*

Petenta motiveaza:

*„1. Parerea mea este ca au fost inregistrate deoarece una din acele masini aflate pe firma a fost folosita pt. in interesul firmei de mine personal ca si agent de vanzari.*

*2. Numarul de fax al societatii se afla pe numele meu.*

*3. factura originala a fost ratacita de curier si am anexat o copie,”*

Motivatii nefondate si nelegale care contravin prevederilor art. 6 alin. (1) alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, art. 56 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, ale art. 11 art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (articole de lege, anterior citate).

In consecinta, avand in vedere situatia prezentata si actele normative citate, urmeaza sa se respinga contestatia formulata de SC X ca fiind neintemeiata, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei.

B) X lei -TVA deductibila stabilita in plus la prezenta inspectie, compusa din:

a) Suma de X lei– reprezentand taxa pe valoarea adaugata deductibila aferenta achizitiilor intracomunitare (an X) de bunuri din (SC X) declarata si neinregistrata in evidenta contabila.

b) Suma de X lei– rezultata din aplicarea masurilor de simplificare prevazute la art. 160 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aferente achizitionarii unui apartament in anul 2007 in baza facturii nr. X in suma de X lei emisa de SC X.

In consecinta taxa pe valoarea nedeductibila stabilita la control este in suma de X lei.

2. Cauza supusa solutionarii este daca Directia generala a finantelor Bacau se poate pronunta asupra sumei totale de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar la control, stabilita prin decizia de impunere nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.X, in conditiile in care, prin contestatia formulata, SC X nu prezinta motivele de fapt si temeiul de drept in sustinerea acestui capat de cerere

Analizand documentele care formeaza dosarul cauzei, vis-à-vis de sustinerile petentei si constatarile organului de control, am retinut urmatoarele:

Desi in preambulul contestatiei, petenta contesta in totalitate Decizia de impunere nr. X prin care s-a stabilit suplimentar de plata taxa pe valoarea adaugata in suma de X lei, din care face parte si suma de X lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata, societatea contestatoare nu prezinta argumente de fapt si de drept, in sustinerea contestatiei, conform prevederilor art. 206 lit. (c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

*“(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:[...] c) motivele de fapt si de drept.”*

Din dispozitiile legale invocate mai sus, se retine ca, in contestatie societatea trebuia să mentioneze atat motivele de fapt cat si de drept, precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar la control in suma de X lei.

In fapt,

In urma inspectiei fiscale, taxa pe valoarea adaugata colectata stabilita pentru perioada verificata este de X lei, mai mult cu X lei fata de taxa pe valoarea adaugata colectata inregistrata de petenta de X lei, urmare a neinregistrarii in contabilitate a taxei pe valoarea adaugata colectata reprezentand:

a) Suma de X lei– taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta achizitiilor intracomunitare (an 2007) de bunuri din (SC X) declarata si neinregistrata in evidenta contabila, contrar prevederilor art. 6 alin. (1) alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, art. 11, art. 156 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (articole de lege mai sus citate).

De asemenea, SC X a incalcat urmatoarele prevederi legale:

Art. 11 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.”

Art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale”

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.”

b) Suma de X lei– rezultata din aplicarea măsurilor de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aferente achiziționării unui apartament în anul 2007 în baza facturii nr. X în suma de X lei emisa de SC X.

În drept,

Conform art. 160 din Legea nr. 571/2003:

“(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

„(2) Bunurile și serviciile pentru livrarea sau prestarea cărora se aplică măsurile de simplificare sunt:

b) clădirile, partile de clădire și terenurile de orice fel pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare. „

Conform pct. 82 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003:

“(3) În cazul livrărilor/prestărilor, prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii/prestatorii emit facturi fără taxă și înscriu în factură mențiunea "taxare inversă". Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426=4427 cu suma taxei aferente.”

Având în vedere situația prezentată și actele normative considerăm că în mod legal a fost colectată suplimentar la control taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei, motiv pentru care urmează să se respingă contestația formulată de SC X pentru acest capăt de cerere ca fiind neîntemeiată.

Referitor la afirmația petentei că, *organul de inspecție fiscală a marit în mod greșit baza impozabilă prin calcularea unui TVA de 19% în mod greșit față de 24% pentru trim II 2010 (anexa nr. 1.3) ceea ce a influențat atât impozitul pe*

*profit cat si accesoriile stabilite in plus de organul de inspectie fiscal, mentionam urmatoarele:*

- Data intrarii in vigoare a Ordonantei de Urgenta nr. 58 din 26 iunie 2010 pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si alte masuri financiar-fiscale este 01 Iulie 2010, care la pct. 44 din ordonanta mentionata, precizeaza:

“La articolul 140, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

"(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."

- Incepad cu trimestrul III 2010, din analiza facturilor fiscale aflate la dosarul contestatiei, se poate constata ca, cota de taxa pe valoarea adaugata a fost stabilita de 24%, in conformitate cu prevederea legala citata.

Taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plata la control este in suma de X lei (X lei TVA nedeductibila + X lei TVA colectata suplimentar la control + X lei TVA inregistrata in evidenta contabila prin articolul contabil 4423 = 455, fara document justificativ de plata).

3. Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca SC X, datoreaza bugetului de stat impozit pe profit in suma de X lei aferent majorarii nejustificate a cheltuielilor de exploatare cu prestari servicii transport aerian si a nestabilirii corespunzatoare a pierderii fiscale de recuperat din anii precedenti, stabilit prin decizia de impunere nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X

Analizand documentele care formeaza dosarul cauzei, vis-à-vis de sustinerile petentei si constatările organului de control, am retinut urmatoarele:

Prin contestatia formulata petenta sustine ca, *in mod gresit nu s-a acordat caracter de deductibilitate a cheltuielilor aferente deplasarilor in strainatate, cu toate ca, a prezentat documente justificative in sensul efectuării cheltuielilor in folosul desfasurării activității.*

In fapt,

Organul de inspectie fiscala a stabilit pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2008, *un profit fiscal in suma de X lei, cu o diferenta in suma de X lei fata de profitul fiscal declarat de societate de X lei, ca rezultat al:*

a) majorarii cheltuielilor de exploatare cu suma de X lei, in mod nejustificat cu prestari de servicii hoteliere si c/v bilete de avion consemnate in factura fiscala nr. X in valoare de X lei (X euro) si nr. X in suma de X lei (X lei) emise de SC X si factura nr. X emisa de SC X in valoare de X lei, *fara a fi insotite de decontul de deplasare, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii in folosul desfasurării activității*, contrar prevederilor art. 6 alin. (1) alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare (articol de lege mai sus citat), pct. 2 alin. (2) lit. A din OMFP nr.

1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, art. 21 alin. (1) alin. (4) lit. f), art. 156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare (articol de lege mai sus citat), pct. 44 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In drept,

In conformitate cu prevederile pct. 2 alin. (2) lit. A din Anexa 1 la Normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara si contabila aprobate prin OMFP nr. 1850/2004 privind registrele si formularele financiar contabile:

„Documentele care stau la baza inregistrarii in contabilitate pot dobandi calitatea de document justificativ numai in conditiile in care furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare.”

Pct. 44 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit conform reglementarilor contabile.”

In conformitate cu art. 21 din legea mai sus mentionata:

“(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 afirmatia petentei din contestatia formulata „*am prezentat documente justificative in sensul efectuării cheltuielilor*” in conformitate cu prevederile art. 94 alin. (3) lit. c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, au fost solicitate explicatii scrise, administratorului societatii X privind justificarea deducerii cheltuielilor cu c/v biletelor de avion si cazare precum si prezentarea ordinelor de deplasare, ca raspuns administratorul motiveaza:

„*Nu am stiut ca trebuie emis ordinul de deplasare*”,

Explicatie evaziva si nelegala, care contravine urmatoarei prevederi legale:

Art. 10 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata:

„(1) Raspunderea pentru organizarea si conducerea contabilitatii la persoanele prevazute la art. 1 revine administratorului in speta domnului X, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligatia gestionarii unitatii respective.”



Din dispozițiile legale citate, se retine ca simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a sumei de X lei, nu este suficientă, pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

b) X lei – reprezentând diferența față de pierderea de recuperat din anii precedenți declarată de contribuabil de X lei (la control s-a stabilit o pierdere de recuperat de X lei), urmare a diminuării cheltuielilor înregistrate de petenta stabilite la control în suma de X lei și X lei (lei) cheltuieli nedeductibile fiscal declarate de contribuabil dar neluate în calcul la determinarea pierderii fiscale de recuperat ani precedenți (contribuabilul luând în calcul pierderea contabilă).

Din situația prezentată și articolele de lege citate rezultă că, organele de inspecție fiscală au procedat legal la stabilirea profitului impozabil în suma de X lei, stabilit în conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care îi corespunde un impozit pe profit în suma de X lei, din care se scade impozitul stabilit și declarat de societate de X lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar de plată în suma de X lei, calculat în conformitate cu art. 17 din legea menționată, motiv pentru care urmează să se respingă contestația formulată SC X ca fiind neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Potrivit art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

«Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38.»

Conform art. 19 din aceeași lege:

„(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.»

4. Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău este dacă SC X, dărează bugetului de stat impozit pe profit în suma de X lei aferent lichidării stocurilor de echipamente electronice degradate consemnate în nota contabilă nr. X, pentru care petenta nu detine de la firmele autorizate pentru declasare a acestor bunuri factura ca document justificativ de prestare a serviciului ori încheierea de contracte de asigurare pentru bunurile degradate și neimputabile, stabilit prin decizia de impunere nr. X, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. X

Analizând documentele care formează dosarul cauzei, vis-à-vis de susținerile petentei și constatările organului de control, am reținut următoarele:

În fapt,

Pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2009, la control s-au constatat diferente in determinarea bazei impozabile cu implicatii asupra rezultatului exercitiului financiar aferent anului 2009, fiind stabilit un profit impozabil de X lei, cu o diferenta de X lei, fata de profitul fiscal stabilit de societate in suma de X lei.

Suma de X lei reprezinta cheltuieli inregistrate de petenta cu lichidarea stocurilor de echipamente electronice degradate consemnate in nota contabila nr. X prin articolul contabil 658.8 “Alte cheltuieli de exploatare” = 371.1 “Marfuri in depozit”, cu valoarea de X lei, iar in luna iunie 2009, prin nota contabila nr. X se inregistreaza urmatoarele articole contabile: 658.8 “Alte cheltuieli de exploatare” = 371.1 “Marfuri in depozite” cu (-) X lei si concomitent 121 “Profit si pierderi” = 658.8 cu (-) X lei si 4551=371 cu X, *cu o diferenta inregistrata in contul 658.8 “Alte cheltuieli de exploatare” de X lei, pentru care contribuabilul nu detine de la firmele autorizate pentru declarare a acestor bunuri factura ca document justificativ de prestare a serviciului ori incheierea de contracte de asigurare pentru bunurile degradate si neimputabile.*

Fata de sustinerea petentei din contestatia formulata, precum ca: *„lichidarea stocurilor de echipamente electronice degradate reprezinta in fapt deseuri rezultate din activitati comerciale datorita faptului ca noi achizitionam echipamente electronice netestate si neverificate, iar parte din aceste echipamente nu au functionat niciodata fiind defecte inca de la achizitionare,* organele de inspectie fiscala nu au constatat din prezentarea notelor de receptionare a bunurilor, consemnarea eventualelor bunuri defecte, bunuri ce provin atat de la operatori intracomunitari cat si de la importatori, in unele cazuri bunurile fiind insotite de documente care certificau calitatea acestora.

Prin nota explicativa nr. X, organele de control au solicitat petentei sa motiveze inregistrarea valorica a deseurilor, avand in vedere ca potrivit Legii nr. 571/2003, orice cheltuiala este deductibila daca este efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile, iar tranzactiile trebuie sa aiba un scop economic pentru a reflecta continutul economic al acestora.

Petenta motiveaza in scris ca: *activitatea principala a firmei este importul de calculatoare si sisteme informatice, accesorii IT second-hand nesortate si netestate urmand ca dupa momentul achizitiei sa efectueze sortarea, testarea si repararea acestora iar pentru deseuri avea obligatia legala sa le predea catre firme autorizate pentru reciclare deseuri,*

motivatie care contravine prevederilor art. 21 alin. (1) si alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (articol de lege mai sus citat).

De asemenea referitor la situatia constatata organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca, la control:

- s-au identificat facturi de incasare a deseurilor in perioada exercitiului financiar 2007-2008, iar in anul 2009 bunurile predate catre firme autorizate, s-au efectuat pe baza de procese verbale de predare primire DEEE cantitativ nu si valoric, fara prezentarea altor documente din care sa rezulte plata serviciului prestat.

- de asemenea, nu s-au prezentat situatii din care sa rezulte bunuri achizitionate - testate - reparate si marfurile rezultate, la finele anilor anteriori 2009, au fost prezentate procese verbale privind bunurile casate ce au stat la baza scoaterii din gestiune.

- in ceea ce priveste lichidarea stocului in anul 2009, societatea a prezentat lista de inventar incheiata in data X a carei valoare este de X lei, la control neputandu-se identifica daca bunurile au fost predate.

In acest caz constatam ca, cheltuiala consemnata in contul 658.8 in suma de X lei, nu este aferenta realizarii de venituri impozabile in conformitate cu art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 41 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept,

In conformitate cu prevederile art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme.”

La pct. 41 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsa din gestiune sau degradate si neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adaugata aferenta, dupa caz, pentru care s-au incheiat contracte de asigurare, nu intra sub incidenta prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.”

Organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise, prin notele explicative din data de X, administratorului societatii X, privind precizarea

operatiunilor efectuate si documentele care au stat la baza inregistrarii, baza legala, provenienta si perioada de achizitie a bunurilor degradate, daca au fost incheiate contracte de asigurare, astfel la intrebarea:

*“Din verificarea documentelor de evidenta contabila, s-a constatat urmatoarea inregistrare, consemnata in nota contabila nr. X, fara explicatia operatiunii efectuate:*

$$658.8 = 371.1 \quad \text{cu suma de } X \text{ lei}$$

*Va rugam sa precizati ce reprezinta inregistrarea sus-mentionata, documentele care au stat la baza acestei inregistrari si baza legala avuta in vedere la inregistrarea operatiunii.”*

Petenta motiveaza:

*“Inregistrarea reprezinta contravaloarea deseurilor predate catre SC X, operator autorizat in colectarea deseurilor X in luna mai X, mentionez ca am anexat copii xerox dupa toate documente justificative care au stat la baza acestei operatiuni. Nota contabila a avut la baza art. 160 alin. (3) CF. In luna iunie 2009 am decis in calitate de administrator (conform PV nr. X anexat) al SC X sa suport o parte din cheltuiala generata in suma de X ron, ca urmare a predarii deseurilor, din aportul meu in firma (ct. 455).*

*In urma acestei decizii biroul de contabilitate a evidentiat in contabilitatea firmei urmatoarea operatiune:*

*Stornarea pe totalul cheltuielii de X lei inregistrate in luna mai, cu valoarea X ron (cont 6588) si concomitent contul de profit si pierderi*

$$6588 = 371 \quad -$$

$$121 = 6588 \quad -$$

*Si corectarea soldului contului afectat de inregistrarea precedenta pe seama aportului meu in societate: 455 = 371*

*Mentionez ca aceasta operatiune reprezinta o corectie a operatiunii de predare deseuri din luna mai 2009.”*

Iar la intrebarea: *“Luand in considerare raspunsul formulat de dumneavoastra, prin care precizati ca parte din cheltuiala reprezentand contravaloare deseuri, in suma de lei inregistrata in mai 2009, este suportata din aportul asociatilor (4551 = 378) va rugam sa precizati provenienta si perioada de achizitie a bunurilor degradate respective, mentionate pe lista de inventar.”*

Petenta raspunde: *“Va precizam ca bunurile trecute pe cheltuieli reprezinta deseuri rezultate din activitatea de exploatare a bunurilor provenite din achizitii intracomunitare in anul 2007-2009.*

*Precizam ca bunurile trecute pe cheltuieli reprezinta deseuri pentru care nu se pot incheia contracte de asigurare si constituie provizioane.”*

Sustinerile petentei sunt nelegale si nefondate nefiindu-i aplicabile prevederile art. 160 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare, intrucat societatea nu justifica cu documente cauzele obiective ale degradarii bunurilor si documente din care sa rezulte deseuri ca urmare a activitatii desfasurate.

Organele de inspectie au apreciat in mod legal cheltuiala in suma de X lei ca nedeductibila intrucat contestatoarea nu detine de la firmele autorizate pentru declarare a acestor deseuri factura ca document justificativ de prestare a serviciului ori incheierea de contracte de asigurare pentru bunurile degradate si neimputabile, conform art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile si ulterioare, pct. 41 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (articole de lege mai sus citate).

Din dispozitiile legale citate, se retine ca simpla inregistrare in conturile de cheltuieli a sumei de X lei, nu este suficienta, pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv cheltuieli trebuind sa aiba la baza documente justificative, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii.

Din situatia prezentata si articolele de lege citate rezulta ca, organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea profitului impozabil in suma de X lei, stabilit in conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, caruia ii corespunde un impozit pe profit in suma de X lei, din care se scade impozitul pe profit/minim declarat de societate de X lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar de plata in suma de X lei, calculat in conformitate cu art. 17 din legea mentionata, motiv pentru care urmeaza sa se respinga contestatia formulata SC X ca fiind neintemeiata pentru acest capat de cerere.

5. Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca SC X datoreaza bugetului de stat impozit pe profit in suma de X lei aferent majorarii nejustificate a cheltuielilor cu c/val serviciilor facturate de SC X si majorarii nejustificate a cheltuielilor cu c/val combustibilului, stabilit prin decizia de impunere nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X

Analizand documentele care formeaza dosarul cauzei, vis-à-vis de sustinerile petentei si constatările organului de control, am retinut urmatoarele:

In fapt,

In perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 profitul impozabil determinat la control de X lei este mai mare cu X lei, fata de pierderea fiscala stabilita de petenta in suma de X lei.

Fata de situatia inregistrata de societate, in urma inspectiei fiscale s-a stabilit impozit pe profit in suma de X lei, cu o diferenta stabilita suplimentar de X lei, fata de obligatia declarata de X lei, ca rezultat a cheltuielilor nedeductibile in suma totala de X lei, dupa cum urmeaza:

a) Cheltuieli nedeductibile in suma de X lei

Asa cum am relatat la capitolul III 1. lit. A. a) referitoare la taxa pe valoarea adaugata, petenta a inregistrat in contabilitate in mod nejustificat cheltuieli cu c/val serviciilor facturate de SC X, prin facturile seria X nr. X in valoare de; seria Xnr. X in valoare de X lei; seria RON nr. X in valoare de X lei; seria X nr. X in valoare de X lei, in baza contractului de colaborare nr. X, reprezentand c/v servicii de „*vanzare in numele si pe documente fiscale apartinand SC X de produse aflate in portofoliul firmei sus mentionate, promovare produse, mercantizare si marirea portofoliului de clienti pe un teritoriu ce cuprinde toate cele 8 judete ale Moldovei*” neinsotite de documente probatorii care sa justifice aceste prestatii.

Organele de inspectie au stabilit ca, SC X nu a justificat aceste prestatii cu: *rapoarte de lucru preluare comanda, transport, livrare, manipulare, garantii, foi de parcurs, nr. contracte comenzi incheiate, studii de piata sau orice alte materiale pentru fiecare operatiune, din care sa rezulte tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului*, care sa confirme realitatea serviciilor prestate in scopul desfasurarii activitatii, conform prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Desi prin nota explicativa nr. X, organele de inspectie fiscala au solicitat petentei sa prezinte documentele justificative care sa dovedeasca realitatea serviciilor facturate, in perioada 01.01. – 31.10.2010 de SC X, in valoare totala de X (din care cheltuiala de X lei si TVA de X lei), din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri, petenta nu prezinta nici un document care sa dovedeasca realitatea sustinerilor sale, contrar prevederilor art. 6 alin. (1) alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata, art. 56 alin. (1), art. 64, art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, coroborate cu prevederile art. 156 alin (1) Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (articole de lege, mai sus citate).

In justificarea prestarii prevazuta de contractul de colaborare nr. X ce a stat la baza emiterii facturilor fiscale mai sus mentionate, s-au prezentat organelor de control un numar de X anexe in care descrierea serviciilor prestate sunt facute generic de forma „*contract de prestari servicii nr. X, anexam urmatoarele: contravaloare servicii preluare comanda, transport, livrare, manipulare, garantii = total fara TVA X lei*” neinsotite de documente probatorii care sa justifice aceste prestatii, respectiv: *rapoarte de lucru preluare comanda, transport, livrare, manipulare, garantii, foi de parcurs, nr. contracte comenzi incheiate, studii de piata sau orice alte materiale pentru fiecare operatiune, din*

*care sa rezulte tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului).*

Avand in vedere precizarea din contractul de colaborare nr. X, respectiv: „ca valoarea acestor prestatii este stabilita in functie de indicatorii de performanta”, organele de inspectie au constatat din evidentele contabile aferente perioadei 01.01.2010 – 30.09.2010, ca societatea inregistreaza o pierdere in suma de X lei, rezultata din cheltuieli totale de X lei, din care ponderea cea mai mare o detin cheltuielile cu serviciile facturate de SC X (X lei = 43,53%) si cheltuielile cu costul marfii ( X= 49,43%), fapt care nu confirma ca serviciile prestate au avut ca efect realizarea unei situatii favorabile societatii, ci au avut ca efect diminuarea bazei impozabile.

In drept,

Potrivit art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte.”

Pct. 48 din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

-contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Asa cum am precizat la capitolul referitor la taxa pe valoarea adaugata, la solicitarea organelor de inspectie fiscala de documente care sa justifice realitatea serviciilor prestate si actelor aditionale etc:

- *petenta nu prezinta nici un document justificativ si declara in scris, ca nu exista acte aditionale la contractul incheiat cu firma prestatoare de servicii.*

- s-au prezentat organelor de control un numar de X anexe, in care descrierea serviciilor prestate este facuta generic de forma „*contract de prestari servicii nr. X, anexam urmatoarele: contravaloare servicii preluare comanda, transport, livrare, manipulare, garantii = total fara TVA X lei*” neinsotite de

*documente care sa justifice aceste prestatii, respectiv: rapoarte de lucru preluare comanda, transport, livrare, manipulare, garantii, foi de parcurs, nr. contracte comenzi incheiate, studii de piata sau orice alte materiale pentru fiecare operatiune, din care sa rezulte tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, contrar prevederilor legale mai sus citate.*

Din dispozitiile legale citate, se retine ca simpla inregistrare in conturile de cheltuieli a sumei de X lei, nu este suficienta, pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind sa aiba la baza documente justificative, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii.

b) Cheltuieli nedeductibile in suma de X lei.

Asa cum am relatat la capitolul III 1. lit. A. c) referitoare la taxa pe valoarea adaugata, petenta a inregistrat in contabilitate in mod nejustificat in perioada ianuarie – octombrie 2010 (conform anexei nr. 1 care face parte integranta din RIF) cheltuieli cu c/val combustibilului destinat exclusiv transportului rutier de persoane, autoturism folosit de persoanele cu functii de administrare, contrar prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Sustinerea petentei din nota explicativa nr. 1, referitoare la cheltuielile cu c/val combustibilului in suma de X lei: *„Parerea mea este ca au fost inregistrate deoarece una din cele 2 masini aflate pe firma a fost folosita in interesul firmei ca si agent de vanzari,”* este nefondata si care contravine prevederilor art. 21 alin. (4) lit. t) din Legea nr. 571/2003, potrivit caruia:

„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

t) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului.”

Din dispozitiile legale citate, se retine ca simpla inregistrare in conturile de cheltuieli a sumei de X lei, nu este suficienta, pentru ca aceste cheltuieli sa fie deductibile la calculul profitului impozabil, intrucat din prevederea legala mai sus citata rezulta in mod clar ca, cheltuielile cu c/val combustibililor achizitionati in perioada ianuarie – octombrie 2010 sunt nedeductibile fiscal.

Din situatia prezentata si articolele de lege citate rezulta ca, organele de inspectie fiscala au procedat legal la stabilirea profitului impozabil in suma de X lei, stabilit in conformitate cu prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, caruia ii corespunde un impozit pe profit in suma de 85.323 lei, din



care se scade impozitul minim declarat de societate de X lei, rezultand un impozit pe profit suplimentar de plata in suma de X lei, calculat in conformitate cu art. 17 din legea mentionata, motiv pentru care urmeaza sa se respinga contestatia formulata SC X ca fiind neintemeiata pentru acest capat de cerere.

6. Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca SC X datoreaza bugetului de stat accesorii in suma de X lei aferente taxei pe valoarea adaugata precum si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de X lei stabilite suplimentar de plata prin decizia de impunere nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X

Analizand documentele care formeaza dosarul cauzei, vis-à-vis de sustinerile petentei si constatarile organului de control, am retinut urmatoarele:

In fapt,

Pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la control au fost calculate in mod legal accesorii aferente in suma de X lei, din care: majorari de intarziere –X lei; penalitati de intarziere – X lei, in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit, au fost calculate in mod legal la control, accesorii aferente in suma de X lei, din care: majorari de intarziere – X lei; penalitati de intarziere – X lei, in conformitate cu art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept,

In conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) si art. 120 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

Art. 119 „Dispozitii 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.”

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.

In consecinta, avand in vedere prevederile art. 6 alin. (1) si (2) art. 10 si art. 11 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare, republicata, art. 11 alin. (1), art. 17, art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) alin. (4) lit. a) lit. c) lit. f) lit. m) lit. t), art. 145 alin. (2) lit. a), art. 145<sup>1</sup> (1), art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (5) lit. e), art. 156, art. 160 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 32, pct. 10 din OG nr. 34/2009 cu privire la rectificarea bugetara

pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiare-fiscale prin care se introduce in Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare art. 145^ alin. (1), pct. 2 alin. (2) lit. A din OMFP nr. 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, pct. 41, pct. 44, pct. 46, pct. 48, pct. 82 alin. (3) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 56, art. 64, art. 65, art. 119 alin. (1), art. 120, art. 206 alin. (1) lit. (c) , si art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC X pentru suma totala de de X lei, reprezentand:

- X lei – impozit pe profit;
- X lei – majorari/dobanzi intarziere impozit pe profit;
- X lei – taxa pe valoarea adaugata;
- X lei – majorari/dobanzi intarziere TVA.

Prezenta decizie poate fi contestata la Tribunalul Bacau, conform procedurii legale, în termen de șase luni de la comunicare.

Director executiv,

Avizat,  
Biroul Juridic și Contencios