



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agencia Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor Nr.17, sector 5, .X., CP
050741

Tel : +021 319 97 54

Fax : +021 336 85 48

e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 178 / 2015
privind soluționarea contestației formulate de
.X. din .X.,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. A-SLP 100/20.01.2015

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili prin adresa nr..X./16.01.2015, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. A-SLP 100/20.01.2015, cu privire la contestația formulată de .X. din .X., .X., județul .X., având cod de înregistrare fiscală .X., înmatriculată la Registrul Comerțului sub .X., prin .X. cu sediul în .X., conform Împuternicirii avocațiale seria .X., anexată în original la dosarul cauzei.

.X. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-MC .X./15.10.2014 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-MC .X./15.10.2014 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili și are ca obiect suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe venit persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și accesorii în sumă de .X. lei calculate pentru perioada 28.12.2011 – 25.09.2014.

De asemenea, .X. contestă parțial și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.10.2014.

.X. figurează, la momentul depunerii contestației, la poziția nr. .X. din Anexa nr.1 „Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de DGAMC începând cu data de 1 ianuarie 2015” la Ordinului Președintelui

Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3661/2014 pentru aprobarea Listei marilor contribuabili și a Listei contribuabililor mijlocii.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Decizia de impunere a fost comunicată societății la data de 06.11.2014, potrivit mențiunii olografe înscrisă pe adresa nr. .X./23.10.2014 de comunicare a titlului de creanță menționat mai sus, iar contestația a fost înregistrată la data de 04.12.2015 potrivit ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de .X..

I. .X. din .X. contestă parțial Decizia de impunere nr. F-MC .X./15.10.2014, precum și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.10.2014 emise de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili precizând următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe venitul persoanelor juridice nerezidente:

.X. și-a îndeplinit obligația legală de reținere și plată a impozitului pe venit persoane juridice nerezidente, însă, din eroare, acesta a fost declarat și achitat ca impozit pe venit persoane fizice nerezidente.

Măsura care se impune este rectificarea Declarației 100 privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat, fie corectarea erorii materiale din documentul de plată, conform procedurii prevăzute de OMFP nr.1311/2008 și art. 114 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, fie compensarea celor două sume conform prevederilor art. 116 din același act normativ.

În luna mai 2009 s-a contabilizat în evidența societății o stornare în valoare de .X. lei reprezentând impozit nerezidenți .X. contabilizat în luna aprilie 2009 pentru care s-a primit certificatul de rezidență fiscală ulterior plății. Astfel o altă măsură care putea fi dispusă era compensarea celor două sume având în vedere că suma de .X. lei nu a fost compensată cu altă sumă.

În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei:

Suma de .X. lei reprezentând TVA pentru tariful orar de utilizare și chirie conform Regulamentului pentru folosirea reciprocă a vagoanelor de marfă în trafic internațional a fost dedusă pe bază de „Chitanță diverse încasări” care este un tipizat specific cu regim special, iar suma de .X. lei reprezentând TVA pentru prestațiile efectuate pe baza scrisorilor de trăsură emise de către Societatea Națională de Transport Feroviar Marfă „CFR Marfă” a fost dedusă în baza acestor scrisori de trăsură.

Având în vedere faptul că legislația indicată în raportul de inspecție fiscală menționa clar situațiile și documentele care pot justifica deducerea TVA, respectiv cu factura și/sau cu alte documente specifice aprobate prin HG nr.831/1997 sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza acestei hotărâri, adresa nr. .X./20.03.2008 emisă de Direcția generală legislație contabilă din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, precum și dispozițiile HG nr.208/2005, .X. susține că „scrisoarea de trăsură” și „chitanța diverse încasări” sunt recunoscute ca documente valabile pentru deducerea TVA.

În ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, precum și TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei:

În raport de prevederile art.128 alin. (8) lit.a din Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare, nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1), bunurile pierdute ori furate, dovedite legal.

Or, chiar organul de inspecție fiscală a consemnat faptul că există dovezi în sensul constatării furtului bunurilor societății. Astfel, societatea era îndreptățită să nu colecteze TVA pentru minusul de inventar în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei reprezentând minus imputabil de natura feroalajelor.

În ceea ce privește accesorii în sumă de .X. lei calculate pentru perioada 28 decembrie 2011 – 25 septembrie 2014:

Invocând prevederile art. 104 alin. (1) și alin.(2) din Codul de procedură fiscală, societatea precizează că inspecția fiscală a început în data de 2 august 2010 și s-a finalizat în data de 30 septembrie 2014, după 4 ani. În această perioadă, inspecția fiscală a fost suspendată doar o singură dată, pentru o perioadă mai mică de un an.

În această perioadă, .X. nu a fost notificată cu privire la motivele depășirii termenului legal prevăzut de Codul de procedură fiscală și nici cu privire la decizia de prelungire a duratei inspecției fiscale.

Întrucât inspecția fiscală trebuia să fie finalizată cel mai târziu în data de 28 decembrie 2011, prelungirea nemotivată a inspecției fiscale peste termenul legal a dus la nașterea unui prejudiciu în patrimoniul societății constând în dobânzi/majorări de întârziere, obligații fiscale pe care societatea trebuie să le achite între data la care trebuia încheiată inspecție fiscală (28.12.2011) și data la care aceasta s-a încheiat (30.09.2014).

În ceea ce privește Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.10.2014, societatea precizează că în măsura în care va fi admisă contestația cu privire la sumele mai sus menționate, se impune modificarea dispoziției care a avut în vedere sumele contestate și cuprinse în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere. În situația în care măsurile dispuse în cadrul dispoziției rămân fără obiect, societatea solicită revocarea acesteia.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.10.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.10.2014 și Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.10.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au fost constatate următoarele:

În ceea ce privește impozitul pe profit:

În anii 2005, 2006, 2007 și 2008, .X. a înregistrat eronat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei, în sumă de .X. lei, în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei, întrucât nu deține o factură fiscală sau un alt document justificativ prevăzut la pct.44 din HG nr.44/2004, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) lit.d, aceste cheltuieli fiind înregistrate în baza unor scrisori de trăsură emise de Societatea Națională de Transport Feroviar de Marfă „CFR MARFA” SA, constatându-se astfel încălcarea prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.21 alin. (4) lit.f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 .X. a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă de .X. lei reprezentând servicii prestate de .X., în baza facturii nr. .X./01.11.2005 emisă pe numele .X. SA .X., fiind astfel încălcate prevederile art.21 alin.(4) lit.f și art.155 alin.(8) lit.d din Codul fiscal și pct.44 din HG nr.44/2004.

Totodată, pentru anul 2008, din verificarea modului de întocmire a Declarației privind impozitul pe profit (cod 101) depusă de .X., s-a constatat faptul că societatea a declarat în mod eronat la rândul 12 „Elemente similare cheltuielilor” suma de .X. lei reprezentând surplus realizat din rezervele de reevaluare, această sumă reprezentând de fapt elemente similare veniturilor.

Prin urmare:

Pentru anul 2005 organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de .X. (.X. lei + .X. lei) față de profitul impozabil stabilit de .X. în sumă de .X. lei, stabilind totodată o pierdere fiscală cumulată de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei, față de pierderea fiscală cumulată de recuperat în anii următori stabilită de societate în sumă de .X. lei;

Pentru anul 2006, a fost stabilit un profit impozabil în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) față de profitul impozabil stabilit de .X. în sumă de .X. lei, stabilind totodată o pierdere fiscală cumulată de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei, ținând cont și de cheltuielile nedeductibile aferente anului fiscal 2005 în sumă de .X. lei, față de pierderea fiscală cumulată de recuperat în anii următori stabilită de societate în sumă de .X. lei;

Pentru anul 2007, a fost stabilit un profit impozabil în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) față de profitul impozabil stabilit de .X. în sumă de .X. lei, stabilind totodată o pierdere fiscală cumulată de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei, ținând cont și de cheltuielile nedeductibile aferente anilor fiscali 2005 și 2006 în sumă de .X. lei, față de pierderea fiscală cumulată de recuperat în anii următori stabilită de societate în sumă de .X. lei;

Pentru anul 2008, a fost stabilit un profit impozabil în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei) față de profitul impozabil stabilit de .X. în sumă de .X. lei, stabilind totodată o pierdere fiscală cumulată de recuperat în anii următori în sumă de .X. lei, ținând cont și de cheltuielile nedeductibile aferente anilor fiscali 2005, 2006 și 2007 în sumă de .X. lei, față de pierderea fiscală cumulată de recuperat în anii următori stabilită de societate în sumă de .X. lei.

Referitor la anul 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că baza de impozitare nu a suferit modificări, astfel că pierderea fiscală cumulată de recuperat în anii următori stabilită de inspecția fiscală a fost de .X. lei, ținând cont și de cheltuielile nedeductibile stabilite suplimentar aferente anilor 2005, 2006, 2007 și 2008 în sumă de .X. lei,

față de pierderea fiscală cumulată de recuperat în anii următori stabilită de societate în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:

.X. a dedus TVA în baza unor situații centralizatoare în componența cărora sunt menționate documente precum „scrisori de trăsură” și „chitanțe diverse încasări” emise de Societatea Națională de Transport Feroviar de Marfă „CFR MARFA” SA, fără a deține o factură fiscală sau un alt document prevăzut la pct.44 din HG nr.44/2004 care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se astfel încălcarea prevederilor art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 145 alin.(8) lit.a din Codul fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei):

Din verificarea documentelor puse la dispoziție de societate, s-a constatat la data de 30.09.2005 un minus de inventar în sumă de .X. lei reprezentând minus imputabil de natura feroalajelor care a fost înregistrat cu nota contabilă nr. .X./30.09.2005 în contul .X. - „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” ca urmare a furturilor comise și care fac obiectul Dosarului penal nr. .X./C/2006. Urmare Sentinței civile nr. .X./01.10.2007 pronunțată de Tribunalul .X., cu nota contabilă nr. .X./30.04.2008 s-a înregistrat suma de .X. lei ca și cheltuieli cu debitori diverși.

De asemenea, din verificarea documentelor puse la dispoziție de societate, s-a constatat un minus de inventar în sumă de .X. lei reprezentând minus imputabil de natura feroalajelor, care a fost înregistrat cu nota contabilă nr. .X./31.12.2006 în contul .X. - „Decontări din operațiuni în curs de clarificare” ca urmare a furturilor comise și care fac obiectul Dosarului penal nr. .X./X./2006. Urmare Sentinței civile nr. .X./30.03.2007 pronunțată de Tribunalul .X., cu nota contabilă nr. .X./31.12.2007 suma de .X. a fost înregistrată în contabilitatea societății ca și cheltuieli cu debitori diverși.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune în anul 2005 în sumă de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune în anul 2006 în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți – persoane juridice:

Pentru plățile efectuate de societate în cursul lunii ianuarie 2009 a fost reținut de către aceasta un impozit în sumă de .X. lei, dar care nu a fost declarat ca și obligație de plată la bugetul statului prin Declarația .X. depusă pe luna ianuarie 2009.

Impozitul în sumă de .X. lei a fost achitat cu OP .X./04.02.2009 în sumă de .X. lei și cu OP .X./26.02.2009 în sumă de .X. lei, fiind declarat ca și impozit pe venit persoane fizice nerezidente.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit suplimentar în sumă de .X. lei.

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

1. Referitor la impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit acest impozit prin decizia de impunere contestată, în condițiile în care .X. nu a declarat până la data începerii inspecției fiscale impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice datorat bugetului general consolidat al statului.

În fapt, pentru plățile efectuate în luna ianuarie 2009 către .X. SA Spania urmare serviciilor prestate de aceasta constând în asistență tehnică pentru mașini de turnat continuu, .X. a reținut un impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă de .X. lei, care a fost declarat și achitat la bugetul de stat în contul impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice, fără să fie declarat ca obligație de plată la bugetul statului prin Declarația .X. privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat depusă pe luna ianuarie 2009.

Având în vedere cele de mai sus, urmare verificării impozitului pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice pentru perioada 01.06.2005 – 31.12.2009, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. un impozit în sumă de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor art. 85 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 31.12.2008:

“(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

La art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4) din același act normativ se precizează:

“ART. 82

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

ART. 86

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc prin declarație fiscală în care contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale și care este asimilată cu o decizie de impunere, producând efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia și prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât societatea nu a constituit ca obligație de plată impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au emis decizia de impunere contestată pentru suma de de .X. lei, act administrativ fiscal ce constituie titlu de creanță.

Organul de soluționare a contestației are în vedere faptul că societatea nu contestă cuantumul obligației datorate cu titlu de impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice, însă solicită fie corectarea erorii materiale din documentul de plată, fie compensarea acestei obligații de plată cu impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane fizice.

Aceste cereri nu pot face obiectul contestației administrative cu atât mai mult cu cât potrivit avizului de inspecție fiscală, obiectul inspecției

fiscale l-a constituit impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice.

În consecință, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X.** împotriva Deciziei de impunere nr.F–MC .X./15.10.2014 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F–MC .X./15.10.2014 de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili **pentru impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți persoane juridice în sumă de .X. lei.**

2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care și-a exercitat acest drept în baza unor „scrisori de trăsură” și „chitanțe diverse încasări”, fără să dețină facturi fiscale/facturi sau alte documente prevăzute de lege pentru justificarea dreptului de deducere a taxei și care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

În fapt, în perioada iunie 2005 – mai 2008, .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza unor situații centralizatoare în care au fost menționate ca documente „scrisori de trăsură” și „Chitanțe diverse încasări”, emise de .X. SA.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei întrucât pentru justificarea exercitării acestui drept, societatea nu a prezentat facturi fiscale/facturi sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare, constatându-se faptul că „scrisorile de trăsură” și „Chitanțe diverse încasări”, în baza cărora societatea a dedus această taxă, nu reprezintă astfel de documente.

În drept, art. 145 alin.(8) lit.a și alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada 01.06.2005 – 31.12.2006:

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

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

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

Astfel, potrivit pct. 51 alin.(1) și alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 06.02.2004 – 31.12.2006:

“(1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.

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

Totodată, se reține că potrivit art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(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.”

iar potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare:

“Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Având în vedere actele normative mai sus menționate, se reține că pentru perioada 01.06.2005 – 31.12.2006, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) din Codul fiscal, și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare, documente care dobândesc calitatea de documente justificative numai în situația în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, respectiv la art. 155 alin. (8), din Codul fiscal, care precizează:

“(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*

d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";

h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice."

Începând cu 01.01.2007 la art. 145 alin. (2) din Codul fiscal se precizează:

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

a) operațiuni taxabile;",

iar potrivit art. 146 alin.(1) lit.a și alin.(2):

"(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);"

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei."

Conform pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

"Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul

va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Prin urmare, începând cu data de 01.01.2007, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată aferentă bunurilor care i-au fost sau urmează să-i fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, persoana impozabilă are obligația să dețină exemplarul original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) sau alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la acest articol, respectiv:

„Art. 155

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

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

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția

intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

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

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale art. 160, o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mențiunea "taxare inversă";

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că *"taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată"*.

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, .X. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei în baza unor documente precum „scrisori de trăsură” și „Chitanțe diverse încasări”, emise de .X. SA, fără să dețină facturi fiscale/facturi, în funcție de perioada incidentă.

Organul de soluționare a contestației reține că în ceea ce privește perioada 06.02.2004 – 31.12.2006 aceste documente nu se regăsesc în Anexa 1A “Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă” din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în această perioadă.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că pentru perioada 06.02.2004 – 31.12.2006, documentele în cauză nu furnizează toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) din Codul fiscal, nefiind prevăzute de formular, astfel că acestea nu pot dobândi calitatea de documente justificative de înregistrare în contabilitate.

De asemenea, se reține că documentele „scrisoare de trăsură” și „Chitanțe diverse încasări”, nu conțin și nici formularul nu prevede toate informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5) din Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007, prevederi legale mai sus menționate.

Astfel, spre exemplificare, aceste documente nu cuprind informații cu privire la adresa și codul de înregistrare ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz, baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Mai mult, potrivit art. 38 pct. 38.1 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2005 pentru aprobarea Regulamentului de transport pe căile ferate din România, scrisoarea de trăsură reprezintă documentul de transport “pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie”, iar la pct. 38.3 sunt precizate mențiunile obligatorii pe care trebuie să le cuprindă scrisoarea de trăsură, printre acestea nefiind menționate informațiile cuprinse în mod obligatoriu în facturi fiscale/facturi.

Potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.837/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, chitanța este formularul cu regim special de tipărire, înscriere și

numerotare care servește ca document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității, de înregistrare în registrul de casă și în contabilitate, se întocmește în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată, de către casierul unității, se semnează de acesta pentru primirea sumei, se folosește ca document de verificare a operațiunilor efectuate în registrul de casă și se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului.

Prin urmare, documentele “scrisoare de trăsură” și “chitanță diverse încasări” nu conțin toate elementele prevăzute la art.155 alin. (8), respectiv alin.(5), în funcție de perioada incidentă, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate și nu pot fi asimilate unor facturi deoarece sunt utilizate doar ca documente de transport pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie, respectiv ca documente pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității, înregistrare în registrul de casă și evidența contabilă.

Mai mult, se reține că în unele cazuri, documentele “chitanțe diverse încasări” nu sunt emise pe numele .X..

Astfel, organul de soluționare a contestației reține spre exemplu chitanțele nr. .X./06.02.2007 și nr. .X./30.05.2007, anexate în copie la dosarul cauzei, care au fost emise pe numele .X. SA.

Argumentele contestatarului referitoare la adresa nr. .X./20.03.1998, emisă de direcția de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, nu pot reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât prin aceasta adresă nu se menționează că documentele “scrisoare de trăsură” și “chitanță diverse încasări” îndeplinesc la cumpărător calitatea de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, ci faptul că modelele acestor formulare tipizate specifice cu regim special pot fi utilizate în continuare.

De asemenea, în ceea ce privește invocarea adresei nr. CSI .X./17.12.2014 emisă de .X. SA, Sucursala .X., depusă de .X. în susținerea contestației cu adresa din data de 22.12.2014 înregistrată la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili sub nr..X./22.12.2014, se reține:

Adresa mai sus menționată a fost emisă de .X. SA, Sucursala .X. la cererea .X. SA, prin aceasta fiind comunicat faptul că în ceea ce privește formularele în baza cărora au fost efectuate plățile, respectiv „Scrisoare de trăsură pentru vagon”, „Scrisoare de trăsură pentru grupuri de vagoane”, „Scrisoare de trăsură CIM” și „Chitanța diverse

încasări”, prin adresa nr. .X./04.04.2005 Ministerul Finanțelor Publice a precizat că aceste formulare pot fi utilizate fără a intra sub incidența prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1849/2003 privind personalizarea formularelor tipizate cu regim special, comune pe economie.

Prin urmare, adresa nr. .X./04.04.2005 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În consecință, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat .X. dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în mod legal au calculat accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei potrivit principiului de drept „accesorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.10.2014, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.10.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

3. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă .X. are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune.

În fapt, la datele de 30.09.2005 și 31.12.2006, .X. a înregistrat în contul 473 „Decontări din operații în curs de clarificare” un minus de inventar imputabil de natura feroaliajelor, în sumă de .X. lei, respectiv în sumă de .X. lei ca urmare a dosarelor nr. .X./X./2007 și nr. .X./X./2006 înregistrate pe rolul Tribunalului .X., care au avut ca obiect „acțiune în răspundere patrimonială” prin care .X. a solicitat ca foști salariați să fie obligați la plata contravalorii prejudiciului provocat societății ca urmare a constatării unor lipsuri din gestiune.

La datele de 30.04.2008 și 31.12.2007, urmare Sentințelor civile nr. .X./01.10.2007 și nr. .X./30.03.2007 emise Tribunalul .X., pronunțate în dosarele mai sus menționate, .X. a înregistrat sumele de .X. lei și de .X. lei ca și cheltuieli cu debitori diverși.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru bunurile constatate lipsă din gestiune în anii 2005 și 2006, în sumă de .X. lei, respectiv de .X. lei, .X. avea obligația să colecteze TVA aferentă în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei, conform prevederilor art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, potrivit art.128 alin. (3) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 25.07.2005:

“(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).”,

iar potrivit alin. (9) lit.a – lit.c:

“(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat, ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor publicitare, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor;

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că bunurile constatate lipsă din gestiune constituie livrări de bunuri efectuate cu plată, cu excepțiile prevăzute de lege.

Totodată, se reține că faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de art.134 din actul normativ mai sus menționat, care precizează:

„(1) Faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite taxa pe valoarea adăugată de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.”

Prin urmare, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data la care bunurile au fost livrate sau serviciile au fost prestate.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, pentru bunurile lipsă din gestiune înregistrate de societate urmare constatării unor minusuri de inventar de natura feroaliajelor, .X. nu a procedat la colectarea TVA aferentă, contravaloarea acestor bunuri fiind înregistrată ca și cheltuieli cu debitori diverși, deși conform prevederilor legale mai sus menționate bunurile constatate lipsă din gestiunea societății, înregistrate de societate ca urmare a dosarelor aflate pe rolul Tribunalului .X. și pentru care au fost emise sentințe civile, nu se încadrează în excepțiile prevăzute în mod expres la art.128 alin.9 lit.a și lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea reprezentând, în fapt, livrări de bunuri cu plată pentru care societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește argumentele societății referitoare la faptul că potrivit art. 128 alin. (8) lit.a din Codul fiscal, nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1), „bunurile pierdute ori furate, dovedite legal”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile legale invocate de societate au intrat în vigoare începând cu data de 01.01.2008, iar datele la care societatea a înregistrat minusurile din gestiune în cauză sunt 30.09.2005 și 31.12.2006.

Mai mult, chiar și în situația în care aceste prevederi s-ar fi aplicat la datele la care societatea a înregistrat minusurile din gestiune, organul de soluționare a contestației reține faptul că potrivit pct.6 alin.(8) lit.c din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2008:

“c) prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsă din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabilă poate prezenta dovada constatării furtului de către organele de poliție, care este acceptată de

societățile de asigurări;”, or, în speța supusă soluționării aceste bunuri au fost imputate atâta timp cât au existat dosare pe rolul instanțelor de judecată care au avut ca obiect recuperarea prejudiciului provocat societății prin lipsuri în gestiune și mai mult, însăși contestatarul le-a înregistrat în evidența contabilă ca bunuri imputabile.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și în mod legal au calculat accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei potrivit principiului de drept „accessorium sequitur principale”, atâta timp cât societatea nu contestă modul de calcul al acestora, în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.10.2014, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.10.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei.

4. Referitor la măsura de diminuare a pierderii fiscale cu cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza unor scrisori de trăsură ca urmare a încadrării acestora ca nedeductibile fiscal, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod corect organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală declarată de societate cu aceste cheltuieli ca urmare a încadrării în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, în condițiile în care acestea au fost înregistrate în contabilitate în baza unor documente ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii.

În fapt, în perioada iunie 2005 – mai 2008, .X. a înregistrat cheltuieli deductibile în baza unor „scrisori de trăsură” emise de .X. SA.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât nu au fost înregistrate în baza unor facturi fiscale/facturi sau alte documente justificative prevăzute la

pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, scrisorile de trăsură în baza cărora societatea a dedus aceste cheltuieli nereprezentând astfel de documente.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.10.2014 organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală înregistrată de .X., aferentă anilor 2005 – 2008 cu contravaloarea cheltuielilor înregistrate în contabilitate în baza unor scrisori de trăsură.

În drept, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.06.2005:

“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”,

iar potrivit pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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”.

În conformitate cu prevederile potrivit art. 21 alin. (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.”***

La art.21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.06.2005 se precizează:

“(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;”.

Astfel, în conformitate cu pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **„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.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea sunt justificate cu documente.

Totodată, se reține că potrivit art. 6 alin. (1) și alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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.”

Astfel, se reține că pentru a fi înregistrate în contabilitate, cheltuielile trebuie să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Prin urmare, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor trebuie justificată cu documente legale, întrucât 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.

Așa cum s-a reținut la situația de fapt, .X. a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în baza unor „scrisori de trăsură”, care așa cum s-a reținut la pct 2 din prezenta decizie reprezintă documente de transport “pentru expedițiile de vagoane, unități de transport intermodal și coletărie”, dar nu pot constitui documente justificative privind deducerea unor cheltuieli întrucât nu cuprind elementele prevăzute de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele

financiar-contabile care la pct. 2 din Anexa 1 “ Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă” care precizează:

“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
 - datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
 - numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
 - alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Având în vedere cele de mai sus, Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, precum și faptul că așa cum s-a reținut la pct 2 din prezenta decizie documentele „scrisori de trăsură” nu conțin și nici formularul nu prevede toate informațiile cuprinse în actele normative mai sus menționate, nefiind prevăzute de formular, acestea nu pot dobândi calitatea de documente justificative de înregistrare în contabilitate.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate în baza unor scrisori de trăsură, întrucât acestea au fost înregistrate fără a avea la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor.

În consecință, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de .X. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.10.2014 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.10.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

5. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei, calculate pentru perioada 28.12.2011 – 25.09.2014, singurul argument prezentat de .X. în susținerea contestației se referă la faptul că nu au fost respectate prevederile art. 104 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întrucât inspecția fiscală trebuia finalizată cel mai târziu în data de 28.12.2011, astfel că prelungirea termenului legal prevăzut de acest act normativ a dus la nașterea unui prejudiciu în patrimoniul societății constând în dobânzi/majorări de întârziere pe care trebuie să le achite între data la care trebuia încheiată inspecția fiscală (28.12.2011) și data la care aceasta s-a încheiat (30.09.2014), însă acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât:

Accesoriile aferente unui debit reprezintă o sancțiune pentru neplata debitului, și sunt aferente unor sume care au stat la dispoziția contribuabilului, bugetul de stat fiind prejudiciat prin neîncasarea creanței cuvenite.

Mai mult, se reține că art. 119, art.120 și art.120¹ din actul normativ mai sus menționat, în baza cărora organele de inspecție fiscală au calculat accesoriile aferente obligațiilor fiscale stabilite prin decizia de impunere contestată, nu prevăd o limitare a cuantumului dobânzilor și penalităților stabilite în sarcina unui contribuabil.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține faptul că într-adevăr art. 104 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare stipulează ca în cazul marilor contribuabili durata inspecției fiscale nu poate fi mai mare de 6 luni, însă acesta nu prevede o sancțiune pentru depășirea acestui termen.

Prin urmare, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina .X. accesorii în sumă de .X. lei aferente

debitelor stabilite suplimentar de plată, astfel că în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.10.2014, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.10.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, pentru accesoriile în sumă de **.X. lei.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a și lit.b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Deciziei de impunere nr. F-MC .X./15.10.2014, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.10.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili, în ceea ce privește suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe venit persoane juridice nerezidente în sumă de .X. lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată și accesorii în sumă de .X. lei calculate pentru perioada 28.12.2011 – 25.09.2014.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de .X. împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./14.10.2014 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./15.10.2014 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili.

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

***DIRECTOR GENERAL
.X.***