



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr.26 din .2011
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. & CO .X. S.R.L.
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
sub nr. 908413/29.07.2010

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr..X./26.07.2010 asupra contestației formulate de S.C. .X. & CO .X. S.R.L. cu sediul social în .X., strada X nr.6, județul .X., având codul fiscal RO X.

S.C. .X. & CO .X. S.R.L. contestă suma totală de **.X. lei** stabilită în sarcina sa prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.07.2010 emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit suplimentar ;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată ;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată ;
- .X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate ;

.X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

Societatea solicită și anularea Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr..X./05.07.2010 emise de către Direcția generală a finanțelor publice .X..

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.07.2010, respectiv 07.07.2010, conform semnăturii de primire a domnului .X.- șef compartiment financiar contabil al contestatorului, 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, fiind înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice .X. la data de 19.07.2010 sub nr.X, conform ștampilei aplicată de Serviciul registratură din cadrul acestei instituții pe originalul contestației, aflată la dosarul cauzei.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile 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, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. & CO .X. S.R.L.

I.A. S.C. .X. & CO .X. S.R.L. solicită revocarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.07.2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.07.2010 și a Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr..X./05.07.2010, considerând că aceste acte administrative sunt netemeinice și nelegale, pentru următoarele motive :

a) Societatea susține că facturile și chitanțele reprezentând aprovizionarea cu carburanți de la S.C. .X. S.R.L. din .X., înregistrate în evidențele contabile proprii, au fost ridicate și aparțin respectivei societăți care le-a evidențiat în fișele formularelor cu regim special.

Contestatoarea invocă în susținere prevederile art.64 din Codul de procedură fiscală și arată că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală atât documentele justificative solicitate reprezentând facturi fiscale și chitanțe, precum și evidența contabilă proprie în care au fost înregistrate atât facturile fiscale cât și chitanțele emise de S.C. .X. S.R.L. din .X..

Astfel, au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, documente justificative de proveniență a carburantului, precum și evidențele contabile din care rezultă că aceste bunuri au intrat în gestiune și au fost date în consum pe baza bonurilor de consum, astfel că suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată nu este datorată de societate, iar baza de impunere nu poate fi modificată cu suma de .X. lei.

Societatea precizează că pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. se află dosarul penal nr..X./P/2009 în care procurorul de caz a emis rezoluția de începere a urmăririi penale cu autor necunoscut pentru evaziune fiscală, concluzionând că organele de inspecție fiscală au stabilit situația de fapt, exclusiv pe prezumții.

b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor lucrări de reparații utilaje efectuate de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.12. - 31.12.2003, societatea susține că dacă lucrările au fost terminate la finele anului 2003 este logic să fie emisă factura nr..X. în luna ianuarie 2004, la data terminării lucrărilor dar nu mai târziu de 5 zile.

c) În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei societatea susține că organele de inspecție fiscală au exclus de la deducere factura fiscală nr..X./31.07.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L (.X. lei baza și .X. lei TVA) pe motiv că lucrarea prestată "*amenajare drum rampă depozitare deșeuri .X.*" reprezenta o investiție în curs, ignorând faptul că terenul este al localității .X., astfel că nu se poate face o investiție și să fie înregistrată ca atare pe imobilul altuia.

B.Referitor la Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr..X./05.07.2010 emise de către Direcția generală a finanțelor publice .X., societatea susține că aceasta este nelegală având în vedere că inspecția fiscală a început în luna iunie 2009 și s-a finalizat în luna iunie 2010.

Pe toată durata inspecției fiscale, societatea nu a înstrăinat bunuri mobile sau imobile proprietatea sa, nu a efectuat decât cheltuielile necesare și obligatorii pentru buna funcționare a acesteia, astfel încât nu și-a diminuat patrimoniul.

Sintagma *“s-a constatat existența pericolului ca debitorul să se sustragă de la urmărire sau să-și ascundă ori să-și risipească patrimoniul/averea se dispun măsuri asiguratorii”* nu este probată în fapt sub niciun aspect, astfel că în lipsa acestui element actul administrativ îmbracă haina nelegalității.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.07.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./01.07.2010 de natura impozitului pe profit, taxei pe valoarea adăugată, vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și accesoriilor aferente, astfel :

1. Impozit pe profit

Perioada verificată a fost **01.01.2004 - 31.12.2008.**

Obiectul principal de activitate al societății contestatoare constă în colectarea deșeurilor nepericuloase pe raza județului .X./ și .X.. Societatea deține un parc de autoutilitare specializate și alte utilaje de profil.

Urmare analizei tranzacțiilor comerciale ale societății contestatoare cu S.C. .X. S.R.L. din .X., Direcția generală a finanțelor publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală a întocmit procesul verbal nr..X./19.06.2008 prin care a constatat că valoarea achizițiilor de combustibili din perioada 01.01.2005 - 30.04.2009 a fost de .X. lei din care taxa pe valoarea adăugată este în sumă de X lei.

În condițiile în care nu au putut fi identificate persoanele care au întocmit și semnat documentele de achiziție combustibili și au efectuat livrările și nici cele care au semnat de primirea mărfii, organele de inspecție fiscală au concluzionat că nu pot determina

starea de fapt fiscală și legalitatea operațiunilor cu combustibili derulate.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.07.2010 organele de inspecție fiscală au constatat o serie de deficiențe, după cum urmează :

A. În perioada 01.01.2005 - 30.04.2009, S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a achiziționat motorină de la S.C. .X. S.R.L. din .X. în valoare totală de .X. lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având ca documente justificative un număr de X facturi achitate în numerar cu chitanțe.

Din analiza acestor documente, organele de inspecție fiscală au constatat că pe respectivele facturi nu sunt înscrise în mod corect datele minim obligatorii, respectiv datele de identificare ale cumpărătorului (denumire, adresa completă), numele, prenumele și CNP - ul persoanelor care au întocmit factura, datele de expediție (nume și prenume delegat, mijloc de transport, data și ora livrării) cu încălcarea prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată și a actelor normative date în aplicare, HG nr.831/1997 cu modificările și completările ulterioare, O.M.E.F nr.2226/2006, O.M.E.F nr.3512/2008 și ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza fișelor de cont și a documentelor justificative s-a constatat faptul că numeroase facturi și chitanțe nu respectă modul de emiteră cronologică în cadrul unui bloc de facturi, respectiv de chitanțe. A fost exemplificat cu factura nr..X. emisă în data de 30.07.2006, factura nr..X. emisă în data de 31.07.2006, iar factura nr..X. a fost emisă în data de 03.08.2006.

Organele de inspecție fiscală au reținut ca aspect important faptul că scrisul de pe facturi este identic cu cel de pe chitanțe, iar semnătura din rubrica "*semnătura de primire*" de pe facturi este identică cu semnătura de la rubrica "*casier*" de pe chitanțe, deși cele două semnături trebuie să aparțină unor persoane diferite, respectiv cumpărător pe de o parte și casier-vânzător pe de altă parte.

Mai mult decât atât, toate cele .X. de facturi au valori de până la X lei (în general X lei sau valori apropiate) plata acestora încadrându-se în plafonul plăților în numerar zilnice către o singură persoană

juridică stabilit de art.5 alin.2 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.15/1996 privind întărirea disciplinei financiar - valutare.

Din analiza relațiilor cu alți furnizori de carburant s-a constatat că S.C. .X. & CO .X. S.R.L. s-a aprovizionat și de la societățile .X. S.A., .X. ROMANIA și S.C. .X. S.R.L. din .X./ .X., dar pentru contravaloarea carburantului livrat, furnizorii emit facturi la intervale mai mari de timp pentru întreaga perioadă de aprovizionare, respectiv săptămânal, bilunar sau lunar.

Toate aceste facturi sunt achitate în mod exclusiv prin instrumente de plată fără numerar, iar la facturi sunt anexate situații analitice ale aproviziunilor autovehiculelor societății, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au concluzionat că modalitatea de aprovizionare, facturare și decontare utilizată de societate în relația cu S.C. .X. S.R.L. din .X. diferă în mod vădit de modalitatea generală de aprovizionare utilizată în relația contestatoarei cu ceilalți furnizori.

Urmare unui control încrucișat, materializat prin procesul verbal nr..X./19.06.2009 s-a constatat că furnizorul S.C. .X. S.R.L. din .X. nu a înregistrat în evidența contabilă și fiscală nicio livrare de mărfuri către S.C. .X. & CO .X. S.R.L. în perioada 01.01.2005 – 30.04.2009, totodată facturile și chitanțele înregistrate în evidența societății contestatoare au fost ridicate și aparțin furnizorului care le-a evidențiat în fișele formularelor cu regim special.

Administratorul S.C. .X. S.R.L. din .X. a precizat prin nota explicativă faptul că nu a efectuat livrări de motorină și nu a emis facturi și chitanțe în perioada 01.01.2005 - 30.04.2009 către S.C. .X. & CO .X. S.R.L. În legătură cu facturile regăsite în evidența contabilă a S.C. .X. & CO .X. S.R.L., administratorul furnizorului a declarat că nu are cunoștință despre acestea și deși seriile și numerele documentelor (facturi și chitanțe) aparțin S.C. .X. S.R.L., totuși societatea nu a livrat niciodată marfă către societatea contestatoare.

Totodată administratorul a motivat că toate blocurile de facturi care au fost identificate în evidența S.C. .X. & CO .X. S.R.L. au fost sustrate, dar până la data verificării, respectiv 18.06.2009 nu a fost realizat nici un demers în acest sens, ci doar ulterior sesizării situației, reprezentanții S.C. .X. S.R.L. au reclamat furtul respectivelor formulare.

Dintre documentele financiar contabile prezentate de contestatoare în vederea justificării achizițiilor de motorină au fost identificate de către organele de inspecție fiscală în contabilitatea S.C. .X. S.R.L un număr de trei blocuri de chitanțe cu seria X nr.X, seria X nr.X și seria X nr.X.

Referitor la cele 7 chitanțe regăsite din perioada nov.2006 - septembrie 2007, s-a constatat că exemplarul .X./stru înregistrat în evidența contabilă a S.C. .X. & CO .X. S.R.L. nu corespunde cu exemplarul roșu aflat la cotor și înregistrat în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L în ceea ce privește modul de scriere și explicațiile înscrise pe chitanțe.

S.C. .X. S.R.L. nu a declarat prin Declarațiile informative X depuse pentru perioada 2007 – 2009, livrări către S.C. .X. & CO .X. S.R.L.

Totodată, S.C. .X. & CO .X. S.R.L. nu a declarat achizițiile de la S.C. .X. S.R.L. înregistrate în evidența contabilă în anul 2007, iar pentru anul 2008 a declarat achiziții de la respectivul furnizor în sumă mult mai mică decât valoarea achizițiilor înregistrate în evidența contabilă proprie.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în începând cu 01.05.2009 în evidența contabilă a S.C. .X. & CO .X. S.R.L. nu se mai regăsesc aprovizionări cu carburant de la S.C. .X. S.R.L., în condițiile în care inspecția fiscală generală desfășurată la contestatoare a fost începută în data de 13.05.2009.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că de achiziția, plata și gestionarea carburanților proveniți de la S.C. .X. S.R.L. se ocupa fostul administrator al societății .X. .X., decedat în luna ianuarie 2009. Totodată, contestatoarea nu deține o situație cu utilajele și autospecialele care au alimentat carburanți achiziționați de la S.C. .X. S.R.L.

Având în vedere că aprovizionările cu carburanți nu sunt confirmate de furnizorul de carburanți S.C. .X. S.R.L, neputându-se identifica proveniența mărfurilor înscrise în facturi, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de intrare în gestiune și de utilizare a respectivelor produse.

Cu privire la modul de recepție a carburanților s-a constatat că societatea contestatoare nu întocmește nota de recepție și constatare de diferențe în momentul în care acestea au intrat în patrimoniul

societății, încălcând astfel prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale O.M.F.P nr.1850/2004 și ale O.M.E.F nr.3512/2008.

Societatea contestatoare nu deține documente care să ateste că respectivele cantități de carburant au fost predate angajaților care deserveau aceste utilaje, respectiv procese verbale de predare-primire, note de transfer, fișe de magazie, bon de consum, fișe limită de consum, încălcând astfel prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, ale O.M.F.P nr.1850/2004 și ale O.M.E.F nr.3512/2008.

S-a constatat că societatea contestatoare nu deține o situație cu utilajele și autospecialele care au alimentat carburant, nu întocmește documente contabile pentru determinarea orelor de funcționare a utilajelor, a numărului de kilometri parcurși de autovehiculele aflate în patrimoniul societății și nici a modului de aprovizionare cu combustibil.

Având în vedere ritmicitatea aprovizionărilor de la S.C. .X. S.R.L., precum și cantitățile aprovizionate de aproximativ 1300 litri/zi a reieșit faptul că aceste cantități nu puteau fi consumate de un singur utilaj sau autovehicul în fiecare zi. În aceste condiții, societatea trebuia să transfere surplusul de carburant în altă gestiune (magazie sau alte autovehicule, utilaje) și trebuia să întocmească documente financiar contabile, conform prevederilor legale în vigoare, aceste transferuri nefiind probate de niciun document justificativ.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea contestatoare nu a condus în perioada verificată contabilitatea de gestiune, încălcând astfel prevederile art.11 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la modul de eliberare în consum a respectivelor cantități de motorină s-a constatat că societatea contestatoare nu a întocmit documente financiar contabile (fișe de alimentare, bonuri de consum, fișe limită de consum) în momentul eliberării cantităților de carburant în consum, încălcând astfel prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare ale O.M.F.P nr.1850/2004 și ale O.M.E.F nr.3512/2008.

În baza documentelor financiar-contabile și a celor prezentate în notele explicative date în timpul inspecției de către .X. X în calitate de

conducător al compartimentului financiar-contabil și de .X. .X. în calitate de administrator al societății contestatoare, organele de inspecție fiscală au constatat că fostul administrator al societății, .X. .X. a :

- ridicat sume în numerar din casieria unității pentru achiziții de carburant,
- recepționat cantitățile de motorină, societatea neputând însă să prezinte documente justificative, respectiv note de recepție și constatare de diferențe întocmite de gestionar,
- ținut evidența cantităților de motorină, societatea neputând însă să prezinte documente justificative, respectiv fișe de magazie întocmite de gestionar,
- ținut evidența consumului de motorină pe fiecare utilaj/autovehicul în parte, societatea neputând să prezinte documente justificative, respectiv bonuri de consum, note de transfer, fișe limită de consum întocmite de gestionar,
- deținut o situație cu orele de funcționare zilnic și numărul de kilometri efectuat de fiecare mijloc fix, societatea neputând să prezinte documente justificative în aceste sens, respectiv foi de parcurs.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin încălcarea în mod repetat a prevederilor legale mai sus amintite nu se poate face dovada intrării în patrimoniu a respectivelor cantități de motorină, a modului cum acestea au fost gestionate și eliberate în consum, mai mult, nu pot fi identificate persoanele care au alimentat efectiv și gestionat combustibilul și în consecință, nu se pot identifica utilajele și autovehiculele care au utilizat efectiv carburantul în cauză, neputându-se stabili destinația acestor cantități.

Deoarece din documentele financiar contabile întocmite de S.C. .X. & CO .X. S.R.L. nu reiese faptul că motorina a fost efectiv aprovizionată, recepționată și utilizată în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au reconsiderat tranzacțiile cu combustibili, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.64 și art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.19 alin.1 și alin.2, art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și ale art.6 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare și cele ale O.M.F.P nr.1850/2004 și ale O.M.E.F nr.3512/2008 referitoare la modul de întocmire și gestionare a documentelor (nota de recepție și constatare de diferențe, nota de transfer, bon de consum, fișe de magazie, fișa limită de consum) organele de inspecție fiscală au stabilit că documentele prezentate pentru achizițiile de combustibili nu reflectă operațiuni reale și nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea lor la cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil.

În concluzie, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de .X. lei aferente facturilor de achiziție motorină de la S.C. .X. S.R.L. înregistrate în perioada 2005 -2008, conform anexei nr.7 la Raportul de inspecție fiscală.

B. Societatea contestatoare a înregistrat în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* anumite cheltuieli cu serviciile prestate de S.C. .X. S.R.L. din .X. reprezentând lucrări de întreținere și reparații utilaje de dezăpezire aferente lunii decembrie 2003, în baza facturii fiscale nr..X./31.01.2004 în valoare de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Conform situației de lucrări prezentate și notei explicative luată administratorului .X. .X. a reieșit că serviciile au fost prestate și sunt aferente perioadei 01.12.2003 - 31.12.2003.

De asemenea, S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a înregistrat la 31.01.2004 în contul 6811 *“Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”* suma de .X. lei cu titlul de *“diferență amortizare 2003”* reprezentând regularizări aferente amortizării, neînregistrate în exercițiul financiar 2003, așa cum reiese din registrul jurnal aferent lunii ianuarie 2004 și situația recalculării amortizării întocmită de societate. Referitor al acest aspect, administratorul societății a specificat prin nota explicativă faptul că a înregistrat în luna ianuarie 2004 cheltuiala cu amortizarea în sumă de .X. lei în contul 6811 și nu pe seama rezultatului reportat al anului 2003.

Organele de inspecție fiscală au constatat, în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.13 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale Legii nr. 571/2003, pct.2.1 și pct.2.5 din OMFP nr.306/2002, art.91 și art.93 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, faptul că societatea nu poate deduce la calculul profitului impozabil pe anul 2004, valoarea cheltuielilor cu prestările aferente anului 2003 în sumă de .X. lei și nici amortizarea aferentă în sumă de .X. lei.

C. Societatea a înregistrat la data de 31.12.2005 suma de .X. lei reprezentând contravaloarea unor facturi emise anterior și neîncasate la data de 31.12.2005 de la S.C. .X. S.R.L. din .X. și S.C. X S.R.L, conform notei contabile :

6581 = 411

*“Cheltuieli cu despăgubiri,
amenzi, penalități”*

“Clienți”

Societatea a scos din evidența contabilă pe seama cheltuielilor deductibile, soldul neîncasat al celor doi clienți, fără a avea la bază un document justificativ care să ateste că procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești, că debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori, că debitorul este dizolvat sau că acesta înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul, așa cum se prevede la art.21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu poate deduce la calculul profitului impozabil aferent anului 2005 suma de .X. lei reprezentând pierderi înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, conform prevederilor art.19 alin.1 și art.21 alin.2 lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

D. Societatea a înregistrat în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* la luna iulie 2006 contravaloarea facturii nr..X./31.07.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L. cu explicația “amenajare

drum rampă .X.". Din suma totală de .X. lei societatea a dedus la calculul profitului impozabil pe anul 2006, suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările respective reprezintă investiții efectuate pentru amenajarea mijlocului fix "*drum de acces*" către rampa de depozitare a deșeurilor .X. și către rampa de sortare selectivă a deșeurilor ce face obiectul parteneriatului societății cu Primăria .X., conform Convenției nr.0/18.01.2005, reprezentând de fapt o investiție în curs.

Investiția realizată în parteneriat cu Primăria .X. a fost pusă în funcțiune abia în luna februarie 2009 și face parte din proiectul "*Colectarea selectivă a deșeurilor în scopul reducerii deșeurilor neregenerabile de pe raza orașului .X.*".

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea serviciilor înregistrate în contul 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți*" sunt de natura investițiilor ducând la realizarea unei imobilizări corporale care se recuperează din punct de vedere fiscal pe calea amortizării, în condițiile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, valoarea serviciilor aferente investiției "*drum rampă*" trebuia inclusă în costul de producție al activului imobilizat prin intermediul contului 231 "*Imobilizări în curs*".

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.3 lit.i) din legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.24, pct.91, 92 și 95 din O.M.F.P nr.1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene, au stabilit ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil pe anul 2006 suma de .X. lei și a majorat cu această sumă valoarea investițiilor în curs de realizare, iar recuperarea cheltuielilor cu amenajarea drumului de acces se va face începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix a fost pus în funcțiune. Organele de inspecție fiscală au consemnat că obiectivul în cauză a fost pus în funcțiune în cursul anului 2009, ulterior perioadei verificate, în acest sens urmând să se întocmească dispoziție de măsuri.

E. Societatea contestatoare a înregistrat în contul 6024 "*Cheltuieli privind piesele de schimb*" contravaloarea unor piese de

schimb, fără a avea la bază niciun document justificativ, după cum urmează :

- cauciucuri în valoare de .X. lei la cheltuielie deductibile aferente anului 2004,
- suprastructura rotopres în valoare de .X. lei la cheltuielie deductibile aferente anului 2006,
- suprastructura nisip în valoare de .X. lei la cheltuielie deductibile aferente anului 2007.

În urma solicitării organelor de inspecție fiscală, societatea nu putut prezenta factura fiscală și nici situația de lucrări, în baza căruia a înregistrat aceste sume, motiv pentru care nu au acordat deductibilitate fiscală pentru aceste cheltuieli, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

F. Societatea contestatoare a înregistrat la 31.12.2008 în contul 642 "*Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților*" suma de .X. lei reprezentând contravaloarea unor tichete de masă achiziționate la luna decembrie 2008, prin nota contabilă :

642	=	5328
<i>"Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților"</i>		<i>"Alte valori – tichete de masă"</i>

cu explicația "tichete de masă ianuarie, februarie 2009" pentru suma de .X. lei.

Societatea nu a putut prezenta pentru această operațiune bonuri de consum sau liste cu semnăturile salariaților întocmite în luna decembrie 2008, tichetele în valoare totală de .X. lei fiind acordate de societate salariaților pe baza listelor cu semnătura nominală în lunile ianuarie și februarie 2009, societatea întocmind în acest sens bonurile de consum nr..X./19.01.2009 și nr. .X./20.02.2009.

Organele de inspecție fiscală au constatat în baza analizei fișei contului 642 "*Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților*" faptul că, societatea nu avea drept de deducere pentru cheltuielile cu tichetele de masă în valoare de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 și pct.13 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a

Legii nr. 571/2003, art.91 și art.93 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.45 din O.M.F.P nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene.

G. În perioada 10.06.2008-27.11.2009 societatea contestatoare a desfășurat relații comerciale cu S.C. .X. Impex S.R.L. din .X. de la care a achiziționat materii prime, respectiv : tablă neagră și bară OLC 45 de diferite dimensiuni.

S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată înscrisă în cele opt facturi emise de furnizorul S.C. .X. Impex S.R.L., deși această societate nu mai este înregistrată în scopuri de TVA deoarece de la data de 22.08.2007 a fost declarată contribuabil inactiv, conform Ordinului Președintelui ANAF nr.1039/24.07.2007, înregistrarea în scopuri de TVA fiind anulată din oficiu.

Astfel, cheltuielile cu materialele aprovizionate de la un contribuabil inactiv sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, pe motiv că au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost anulat prin Ordin al Președintelui ANAF.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2008, cheltuielile în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au procedat la reîncadrarea operațiunilor, în conformitate cu prevederile art.11 alin.1 din același act normativ.

Urmare tuturor deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în suma totală de **.X. lei.**

Pentru neplata la scadență a impozitului pe profit stabilit suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere până la data de 01.07.2010 în sumă de .X. lei și penalități de întârziere până la data de 31.12.2005 în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119, art.120 și art.121 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată a fost **01.01.2004 - 30.04.2009.**

Societatea a devenit plătitoare de TVA începând cu 01.07.1993.

A. S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă facturi emise de S.C. .X. S.R.L. din .X. în sumă totală de .X. lei cu TVA inclusă de .X. lei care nu respectă prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată cu actele normative date în aplicare, H.G. nr.831/1997 cu modificările și completările ulterioare, O.M.E.F nr.2226/2006, O.M.E.F nr.3512/2008 și ale Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele constatate la capitolul impozit pe profit din Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.07.2010/01.07.2010 cu privire la relațiile comerciale desfășurate în perioada verificată dintre S.C. .X. & CO .X. S.R.L. în calitate de client și S.C. .X. S.R.L. în calitate de furnizor de carburant, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă facturilor de aprovizionare cu combustibili, în baza prevederilor art.145 alin.1 și alin.2 și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.46 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pe motiv că din documentele financiar contabile întocmite de societatea contestatoare nu reiese faptul că respectivii carburanți au fost efectiv achiziționați, recepționați și utilizați în scopul realizării de operațiuni taxabile.

B. Societatea contestatoare a achiziționat cinci autospeciale, respectiv compactoare gunoi și mașini ridicat container în baza unui contract de leasing încheiat cu partenerul austriac X XX GmbH.

Începând cu luna februarie 2007, partenerul austriac a facturat contravaloarea ratelor de leasing conform scadențarului la contract, înscriind în facturile emise și TVA în cotă de 20 % datorată în Austria, valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată dedusă de societate fiind în sumă de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile de leasing de mijloace de transport prestate de către partenerul austriac au locul prestării operațiunii în statul unde prestatorul este stabilit,

respectiv Austria, operațiunea respectivă fiind neimpozabilă din punct de vedere al TVA în statul beneficiarului, respectiv România, în baza prevederilor art.133 alin.1 și alin.2 și art.126 alin.1 și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că partenerul austriac a procedat corect înscriind în cele 8 facturi emise, TVA în cotă de 20 % datorată în statul austriac, iar S.C. .X. & CO .X. S.R.L a procedat eronat prin înregistrarea sumei de .X. lei la TVA deductibilă. De asemenea, societatea contestatoare nu a aplicat taxarea inversă pentru aceste operațiuni.

Ulterior, societatea contestatoare a întocmit dosar pentru recuperarea TVA de la statul austriac, iar în luna februarie 2009 a încasat de la statul austriac contravaloarea TVA achitată în această țară, aspect confirmat și prin nota explicativă dată de administratorul societății contestatoare .X. .X..

Organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că societatea contestatoare avea dreptul de a solicita restituirea TVA achitată în Austria, în conformitate cu prevederile art.147² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere prevederile art.145 și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.45 și pct.46 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu avea drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, plătită unui furnizor extern în baza unor facturi emise de un operator înregistrat în scopuri de TVA în Austria.

C. Având în vedere că în timpul inspecției fiscale societatea contestatoare nu a prezentat factura sau alt document justificativ, respectiv aviz de însoțire, situația de lucrări, în baza căruia a înregistrat în anul 2004 taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei aferentă prestațiilor plătite către S.C. .X. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.145 și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

D. S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a achitat în luna noiembrie 2008 către Primăria .X. suma de .X. lei aferentă proiectului de investiții *“Colectarea selectivă a deșeurilor în scopul reducerii deșeurilor neregenerabile de pe raza orașului .X.”*.

Suma reprezintă parte din cofinanțarea la care s-a obligat prin Convenția nr.1/18.01.2005 încheiată cu respectiva primărie pentru o investiție de .X. euro realizată în perioada 2006 -2008 și pusă în funcțiune în cursul anului 2009.

În evidența contabilă a lunii noiembrie 2008 s-au efectuat următoarele înregistrări :

473	=	512	.X. lei
<i>“Decontări din operații în curs de clarificare ”</i>		<i>“ Conturi curente la bănci”</i>	

Ulterior în anul 2009, societatea a înregistrat notele contabile :

%	=	473	.X. lei
409			.X. lei
<i>“Furnizori debitori”</i>		<i>“Decontări din operații în curs de clarificare ”</i>	.X. lei
4428			
<i>“TVA neexigibilă”</i>			
4426	=	4428	.X. lei
<i>“TVA deductibilă”</i>		<i>“TVA nexigibilă”</i>	

Având în vedere că societatea contestatoare a înregistrat la TVA deductibilă suma de **.X. lei**, fără a avea la bază o factură sau un alt document justificativ pentru această operațiune, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru respectiva sumă, în baza prevederilor art.145 și art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

E. În perioada 10.06.2008 - 27.11.2009 societatea contestatoare a achiziționat de la S.C. .X. Impex S.R.L. din .X. diverse materiale și a exercitat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei înscrisă într-un număr de 8 facturi emise în perioada 10.06.2008 - 06.02.2009, deși furnizorul nu mai este

înregistrat în scopuri de TVA fiind declarat contribuabil inactiv la data de 22.08.2007, în baza O.M.F.P nr.1039/24.07.2007, conform adresei nr..X./08.12.2009 întocmită de Direcția generală a finanțelor publice .X..

Deoarece codul de înregistrare în scopuri de TVA al furnizorului S.C. .X. Impex S.R.L. din .X. a fost anulat din oficiu după data de 22.08.2007, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu deținea documente justificative, în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Urmare deficiențelor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată suplimentară în suma totală de .X. lei.

Pentru neplata la scadență a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere până la data de 01.07.2010 în sumă de .X. lei și penalități de întârziere până la data de 31.12.2005 în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.119, art.120 și art.121 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Vărsăminte de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada ianuarie 2004 - decembrie 2006, societatea avea obligația de a plăti lunar către bugetul de stat o sumă egală cu salariul minim brut pe țară înmulțit cu numărul locurilor de muncă în care nu a încadrat persoane cu handicap.

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar vărsămintele de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, conform anexei nr.24 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.07.2010, în conformitate cu prevederile art.42 alin.1, art.43 alin.1 și alin.2 din O.U.G. nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap,

modificată prin Legea nr.343/2004 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru neplata la scadență a vărsămintelor de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere până la data de 01.07.2010 în sumă de .X. lei și penalități de întârziere până la data de 31.12.2005 în sumă de .X. lei, în baza prevederilor art.114, art.115, art.116, art.119, art.120 și art.121 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei și documentele prezentate de aceasta, constatările organelor de inspecție fiscală și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele :

1.Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu combustibilul

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu achizițiile de carburanți, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că nu reiese modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor impozabile.

În fapt, S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a achiziționat în perioada 01.01.2005 – 30.04.2009, motorină de la S.C. .X. S.R.L. din .X. în valoare totală de .X. lei din care baza în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având ca documente justificative un număr de .X. facturi achitate în numerar cu chitanțe.

Pe facturile de achiziție combustibil nu sunt înscrise în mod corect sau lipsesc datele minim obligatorii, respectiv datele de identificare ale cumpărătorului (denumire, adresa completă), numele, prenumele și CNP - ul persoanelor care au întocmit factura, datele de expediție, respectiv nume și prenume delegat, mijloc de transport, data și ora livrării.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru suma de .X. lei aferentă facturilor de achiziție motorină din

perioada 2005 -2008, pe motiv că documentele prezentate pentru achizițiile de carburanți de la S.C. .X. S.R.L. .X. nu reflectă operațiuni reale și nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în temeiul prevederilor art.11 alin.1, art.19 alin.1 și alin.2, art.21 alin.1 și art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, O.M.F.P nr.1850/2004, O.M.E.F. nr.3512/2008 referitoare la modul de întocmire și gestionare a documentelor, pct.12 și pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6 alin.1, art.64 și art.65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea susține că facturile și chitanțele reprezentând aprovizionarea cu carburanți de la S.C. .X. S.R.L. din .X., înregistrate în evidențele contabile proprii, au fost ridicate și aparțin respectivei societăți care le-a evidențiat în fișele formularelor cu regim special. Contestatoarea arată că a prezentat organelor de inspecție fiscală, documente justificative de proveniență a carburantului, precum și evidențele contabile din care rezultă că aceste bunuri au intrat în gestiune și au fost date în consum pe baza bonurilor de consum, astfel că baza de impunere nu poate fi modificată cu suma de .X. lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.1 și art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ Art.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursa 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.

Art.21 (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”,

coroborat cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

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

Potrivit acestor prevederi legale, 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 : *“ 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 ”.*

Articolul art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

“ (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**”*,

coroborate cu prevederile pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal conform cărora :

*“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.”*

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente

justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

De asemenea, la art.64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se specifică :

“ART. 64

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

ART. 65

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

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a achiziționat în perioada 01.01.2005 - 30.04.2009 motorină de la S.C. .X. S.R.L. din .X. în valoare totală de .X. lei, conform anexei nr.7 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.07.2010, din care suma de .X. lei a fost înregistrată la cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

Din analiza facturilor de achiziție combustibil de la S.C. .X. S.R.L..X (exemplificăm cu facturile nr..X./25.07.2005, X./01.10.2006,nr..X./24.04.2007,nr.X/09.04.2008,nr.X/03.03.2008, nr.X/22.03.2009, nr.X/20.02. 2009, nr.X/30.04.2009, aflate în copie la dosarul cauzei) se reține faptul că acestea nu au avut înscrise în mod corect datele minim obligatorii, respectiv datele de identificare ale cumpărătorului, respectiv denumire, adresa completă, numele, prenumele și CNP - ul persoanelor care au întocmit factura, datele de expediție, respectiv nume și prenume delegat, mijloc de transport, data și ora livrării.

Toate cele .X. de facturi de combustibili au valori de până la .X. lei (în general .X. lei sau valori apropiate) plata acestora încadrându-se în plafonul plăților în numerar zilnice către o singură persoană juridică stabilit de art.5 alin.2 lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.15/1996 privind întărirea disciplinei financiar - valutare.

Din analiza fișelor furnizorului și a documentelor justificative a reieșit faptul că numeroase facturi și chitanțe nu au respectat modul de emisie cronologică în cadrul unui bloc de facturi, respectiv de chitanțe (exemplificare cu factura nr..X./30.07.2006, factura nr..X./31.07.2006, iar factura purtând un număr mai mic, respectiv nr..X. a fost emisă în data de 03.08.2006, conform anexei nr.7 la Raportul de inspecție fiscală, aflată la fila 223 din dosarul cauzei).

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că scrisul de pe facturi este identic cu cel de pe chitanțe, iar semnătura din rubrica “*semnătura de primire*” de pe facturi este identică cu semnătura din rubrica “*casier*” de pe chitanțe, deși cele două semnături trebuiau să aparțină unor persoane diferite, respectiv cumpărător pe de o parte și casier-vânzător pe de altă parte.

Din analiza unui număr de 7 chitanțe prezentate la verificarea fiscală se reține că exemplarul .X./stru înregistrat în evidența contabilă a S.C. .X. & CO .X. S.R.L nu corespunde cu exemplarul roșu aflat la cotor și înregistrat în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. din .X. în ceea ce privește modul de scriere și explicațiile înscrise în chitanțe, în sensul că în evidența contabilă a S.C. .X. & CO .X. S.R.L aceste chitanțe figurează cu achiziții de motorină în sume de sub .X. lei, iar în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. aceleași chitanțe figurează cu prestări de servicii de parcare în sumă de 5 lei fiecare.

De asemenea, se reține că S.C. .X. S.R.L. din .X. nu a declarat prin declarațiile informative 394 depuse pentru perioada 2007 – 2009 livrări către S.C. .X. & CO .X. S.R.L din .X., iar începând cu data de 01.05.2009 în evidența contabilă a societății contestatoare nu se mai regăsesc aprovizionări cu carburant de la S.C. .X. S.R.L.

Totodată, societatea contestatoare nu a întocmit nota de recepție și constatare de diferențe la momentul intrării combustibililor în patrimoniul societății.

În urma unui control încrucișat efectuat la furnizorul S.C. .X. S.R.L. din .X., organele de inspecție fiscală au reținut prin procesul verbal nr..X./19.06.2009 faptul că în evidența contabilă și fiscală a furnizorului nu a fost înregistrată nicio livrare de mărfuri către S.C. .X. & CO .X. S.R.L. în perioada 01.01.2005 – 30.04.2009, deși facturile și chitanțele înregistrate în evidența societății contestatoare care au fost

ridicate, aparțin furnizorului S.C. .X. S.R.L. din .X. care le-a evidențiat în fișele formularelor cu regim special.

Referitor la facturile regăsite în evidența contabilă a S.C. .X. & CO .X. S.R.L, se reține că administratorul S.C. .X. S.R.L, Bratu Dumitru a declarat că nu are cunoștință despre aceste documente, motivând că au fost sustrase și deși seriile și numerele documentelor (facturi și chitanțe) aparțin S.C. .X. S.R.L, totuși societatea nu a efectuat livrări de motorină și nu a emis facturi și chitanțe în perioada 01.01.2005 – 30.04.2009 către S.C. .X. & CO .X. S.R.L. În această situație, totuși, până la data Raportului de inspecție fiscală nr..X./02.07.2010, S.C. .X. S.R.L nu a realizat niciun demers, iar furtul formularelor a fost reclamat numai ulterior inspecției fiscale.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că S.C. .X. & CO .X. S.R.L. s-a aprovizionat cu combustibil și de la alte societăți, respectiv .X. S.A., .X. ROMANIA și S.C. .X. S.R.L. din .X./ .X., dar pentru contravaloarea carburantului livrat, acești furnizori emit facturi la intervale mai mari de timp pentru întreaga perioadă de aprovizionare, respectiv săptămânal, bilunar sau lunar.

Toate aceste facturi au fost achitate în mod exclusiv prin instrumente de plată fără numerar, iar la facturi sunt anexate situații analitice ale aprovizionărilor autovehiculelor societății, organele de inspecție fiscală concluzionând că modalitatea de aprovizionare, facturare și decontare utilizată de S.C. .X. & CO .X. S.R.L în relația cu S.C. .X. S.R.L. din .X. diferă în mod vădit de modalitatea generală de aprovizionare utilizată în relația contestatoarei cu ceilalți furnizori.

În concluzie, facturile prezentate de societate în justificarea achizițiilor de combustibili nu respectă prevederile art.6 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare și cele ale O.M.F.P nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile și ale O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile referitoare la modul de întocmire și gestionare a documentelor : nota de recepție și constatare de diferențe, nota de transfer, bon de consum, fișe de magazie, fișa limită de consum.

Potrivit prevederilor art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate de prevederile O.M.F.P nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea

contabilității de gestiune, societățile comerciale au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității, care asigură înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.

În ceea ce privește modul de eliberare în consum a respectivelor cantități de motorină, se reține din constatările organelor de inspecție fiscală că societatea nu a întocmit documente financiar contabile pentru determinarea orelor de funcționare a utilajelor, respectiv a numărului de kilometri efectuați de către mijloacele fixe aflate în patrimoniul societății, precum și a modului de aprovizionare cu combustibil, încălcând în acest mod prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citat.

Având în vedere ritmicitatea cu care societatea a fost aprovizionată de la S.C. .X. S.R.L .X. precum și cantitățile mari de combustibili aprovizionate în perioada verificată, aproximativ 1300 litri pe zi, rezultă faptul că aceste cantități de carburant nu se puteau consuma de către un singur utilaj sau autovehicul într - o singură zi.

În aceste condiții, societatea ar fi trebuit să transfere surplusul de carburant în altă gestiune (magazie sau alte autovehicule sau utilaje) și să întocmească documente financiar contabile în conformitate cu prevederile legale în vigoare, dar potrivit notei explicative dată de contabilul X X, anexa nr.6 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.07.2010, aflată la fila 126 din dosarul cauzei : societatea nu deținea o situație cu utilajele și autospecialele care au alimentat carburant achiziționat de la S.C. .X. S.R.L din .X., de asemenea nu există documente întocmite care să ateste transferuri de combustibil între gestiuni.

Referitor la modul de eliberare în consum a combustibililor, administratorul societății contestatoare a recunoscut prin adresa fără număr către Direcția generală a finanțelor publice .X., aflată în copie

la fila 110 din dosarul cauzei că :*“în activitatea societății coexistau mai multe modalități de alimentare cu combustibil a utilajelor consumul nu poate fi stabilit după Km. efectuați, respectiv numărul de ore de funcționare, fiind combinat și influențat de următoarele criterii : felul prestației, condiții specifice de climă, de trafic, locul prestației, etc. Din aceste motive pentru autospeciale, utilaje specifice, cărțile tehnice nu evidențiază consumuri tehnologice medii, având în vedere condițiile specifice enumerate.”*

Din analiza datelor consemnate prin Procesul verbal nr..X./19.06.2009 și a răspunsurilor din notele explicative date de administratorul societății și de contabilul .X. .X., aflate în copie la dosarul cauzei a reieșit că :

- .X. .X. era persoana care ridica sume din casieria unității, recepționa cantitățile de motorină achiziționate de la S.C. .X. S.R.L, societatea neputând să prezinte documente justificative, respectiv note de recepție și constatare de diferențe și fișe de magazie întocmite de gestionar,

- .X. .X. era persoana care a ținut evidența consumului de motorină pe fiecare utilaj/autovehicul în parte și a deținut o situație zilnică cu orele de funcționare și numărul de kilometri efectuat de fiecare mijloc fix, societatea neputând prezenta documente justificative în acest sens, respectiv bonuri de consum, note de transfer, fișe limită de consum întocmite de gestionar, foi de parcurs.

Având în vedere că societatea contestatoare a încălcat în mod repetat și continuu dispozițiile legale suscitade, în sensul că nu se poate face dovada intrării în patrimoniu a respectivelor cantități de motorină, a modului cum acestea au fost gestionate și eliberate în consum, nu se pot identifica persoanele care au alimentat efectiv și gestionat combustibilul și în consecință, nu se pot identifica utilajele și autovehiculele care au utilizat efectiv carburantul în cauză, deoarece din documentele financiar contabile prezentate la inspecția fiscală nu reiese cu claritate faptul că respectivele cantități de carburanți au fost efectiv achiziționate, recepționate și utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală, în mod legal au procedat la reconsiderarea tranzacțiilor cu combustibili, în baza prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora : *”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”.

În concluzie, având în vedere că documentele prezentate pentru achizițiile de combustibil de la S.C. .X. S.R.L. din .X. nu reflectă operațiuni reale și nu îndeplinesc calitatea de document justificativ pentru înregistrarea sumei de .X. lei în categoria cheltuielilor deductibile fiscal, în baza prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația S.C. .X. & CO .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu combustibilii.

2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu reparațiile de utilaje și cu amortizarea aferentă **Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil aferent anului 2004 a cheltuielilor cu lucrări de întreținere și reparații utilaje dezăpezire și cele cu amortizarea, aferente lunii decembrie 2003, în condițiile în care aceste cheltuieli nu sunt aferente exercițiului fiscal 2004, când a fost înregistrată factura de prestări servicii .**

În fapt, S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a înregistrat în luna ianuarie 2004 în baza facturii fiscale nr..X./31.01.2004 emisă de S.C. .X. S.R.L. din .X. la cheltuieli deductibile fiscal, în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”* suma de .X. lei reprezentând

contravaloarea unor lucrări de întreținere și reparații utilaje de desăpezire care erau aferente lunii decembrie 2003. De asemenea, societatea a înregistrat la 31.01.2004 în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" suma de .X. lei cu titlu de "diferență amortizare 2003".

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de .X. lei și de .X. lei în exercițiul fiscal aferent anului 2004, în temeiul prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.12 și pct.13 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, pct.2.1 și 2.5 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, art.91 și art.93 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că serviciile respective au fost prestate în perioada 01.12. 2003 - 31.12.2003 și deci cheltuielile sunt aferente exercițiului fiscal 2003.

Prin contestație, societatea susține că dacă lucrările de reparații utilaje au fost efectuate de S.C. .X. S.R.L. în perioada 01.12. - 31.12.2003 era logic ca factura nr..X. să fie emisă în luna ianuarie 2004, la data terminării lucrărilor.

În drept, art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede :

" (1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferența 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." ;

coroborat cu pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

" 12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad

veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor [art. 21](#) din Codul fiscal”.

Din coroborarea dispozițiilor legale sus citate, se reține că pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile din același exercițiu fiscal.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile pct.13 din Hotararea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv.

Dacă în urma efectuării acestei corecții rezultă o sumă suplimentară de plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare”,

coroborate cu cele ale pct.2.1 și 2.5 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene :

2.1. - Evaluarea posturilor cuprinse în situațiile financiare anuale simplificate ale unei persoane juridice se efectuează în conformitate cu principiile prezentate la pct. 2.2 - 2.8. (...)

2.5. - Principiul independenței exercițiului. Se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților ”.

Se reține că suma de .X. lei reprezintă costurile unor lucrări de „întreținere utilaje de dezăpezire aferente lunii **decembrie 2003**”, așa cum reiese din factura nr..X./**31.01.2004**, aflată în copie la fila 121 din dosarul cauzei.

Lucrările au constat în : înlocuit și reparat plug pentru dezăpezire, vopsit autovehicule, înlocuit elemente șasiu, demontat

motor, reparație R 4 și remontare pe autovehicul, montat structura de împrăștiere material antiderapant, înlocuit punte spate autospecializată tip MAN, gresare utilaje, așa cum reiese din Situația de lucrări anexa la factura nr..X./31.01.2004 anexa nr.10, aflată în copie la fila 119 din dosarul cauzei.

Prin nota explicativă anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./01.07.2010, aflată în copie la fila 230 din dosarul cauzei, administratorul societății .X. .X. recunoaște aspectele constatate de organele de inspecție fiscală privind înregistrarea în alt exercițiu fiscal a cheltuielilor cu reparațiile și amortizarea aferentă, astfel : *“societatea a înregistrat în luna ianuarie 2004 o cheltuială cu amortizarea mijloacelor fixe aferentă lunii decembrie 2003 în sumă de .X. lei prin contul 6811 și nu pe seama rezultatului reportat al anului 2003, cont 117. Prestările de servicii aferente facturii nr. .X./31.01.2004 emisă de S.C. .X. S.R.L. reprezintă servicii de reparații utilaje de desăpezire realizate pe bază de contract de partenerul nostru în luna decembrie 2003, facturate cu întârziere în luna ianuarie 2004”.*

La art.91 și art.93 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede :

“ Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit [art. 23](#), dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.(.....)

Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale, va proceda la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală”.

Față de susținerea societății contestatoare, potrivit căreia *“dacă lucrările au fost terminate la finele anului 2003 este logic să fie emisă factura nr..X. în luna ianuarie 2004”*, se reține că respectiva factură conținea costurile unor lucrări de întreținere și reparații utilaje de dezăpezire aferente lunii decembrie 2003, acestea fiind aferente veniturilor obținute în exercițiul fiscal 2003.

Din actele aflate la dosarul cauzei, nu rezultă că S.C. .X. & CO .X. S.R.L. ar fi corectat și ar fi întocmit declarație rectificativă pentru impozitul pe profit aferent anului 2003, deși avea această posibilitate potrivit prevederilor art.84 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare : *”Corectarea declarațiilor fiscale. Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă”*.

Mai mult, organele de inspecție fiscală se află în imposibilitatea de a acorda deductibilitate la calculul profitului impozabil aferent anului 2004 a cheltuielilor cu lucrările reparațiile la utilaje de dezăpezire prestate și amortizarea aferentă anului 2003, care nu fac parte din perioada 01.01.2004 - 31.12.2008 verificată prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./02.07.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.07.2010, contestată.

În concluzie, în baza prevederilor art.216 alin.1 lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația S.C. .X.

& CO .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu reparațiile de utilaje și amortizarea aferentă.

3. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei cu amenajarea drumului de acces către rampa de depozitare a deșeurilor .X.

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor cu amenajarea mijlocului fix drum de acces către rampa de depozitare deșeurilor .X., în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă o situație diferită față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, în sensul că nu reiese modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

În fapt, societatea a înregistrat în luna iulie 2006 în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de .X. lei, în baza facturii fiscale nr..X./31.07.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L din .X. conținând : "lucrări de excavare și reciclare a betoanelor și molozurilor, concasare, sortare, amenajare drum rampă pentru .X. cu materiale rezultate din reciclarea betoanelor".

Organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările respective reprezintă investiții efectuate pentru amenajarea mijlocului fix "drum de acces" către rampa de depozitare a deșeurilor .X. și către rampa de sortare selectivă a deșeurilor ce face obiectul parteneriatului societății cu Primăria .X., conform Convenției nr.1/18.01.2005 reprezentând de fapt o investiție în curs. Investiția realizată în parteneriat cu Primăria .X. a fost pusă în funcțiune în luna februarie 2009 și face parte din proiectul "Colectarea selectivă a deșeurilor în scopul reducerii deșeurilor nedegradabile de pe raza orașului .X."

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul profitului impozabil pentru cheltuielile în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.3 lit.i) și art.24 alin. 1, 2, 3 lit.f) și 5 lit.a) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.91, pct.92

și pct.95 din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele europene.

Societatea contestatoare arată că avea drept de deducere la profitul impozabil aferent anului 2006 pentru suma de .X. lei din factura nr..X./31.07.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L din .X., pe motiv că lucrarea prestată reprezenta o investiție efectuată pe terenul altei localități.

În drept, art.19 alin.1 și art.21 alin.3 lit.i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevăd :

*“Art.19 (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 adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare. (.....)*

Art.21 Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată...

i) amortizarea, în limita prevăzută la art.24 ”.

La art.24 alin.1, alin.2, alin.3 lit.f), alin.5 lit.a) și alin.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede :

“ Art.24 (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

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

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

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru

componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

f) **amenajările de terenuri.**

(5) Prin valoarea de intrare a mijloacelor fixe se înțelege:

a) costul de achiziție, pentru mijloacele fixe procurate cu titlu oneros;

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează :

a) **începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune .**

b) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate din surse proprii la mijloacele fixe din domeniul public, pe durata normală de utilizare, pe durata normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesiune sau închiriere, după caz;

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

d) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani ”.

Totodată punctele 91, 92 și 95 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizează :

“91.- În cadrul imobilizărilor corporale sunt evidențiate în mod distinct imobilizările corporale în curs de execuție.

Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

92. - (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

(2)exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acestuia sunt :

a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea

b) cheltuieli materiale

c) **costurile de amenajare a amplasamentului**

d) costurile inițiale de livrare și manipulare

- e) costurile de instalare și asamblare
- f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor
- g) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.

95. - (1) *Imobilizările corporale în curs de execuție reprezintă investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.*

(2) Imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz.

(3) Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat folosind aceleași principii ca și pentru un activ achiziționat. Astfel, dacă entitatea produce active similare, în scopul comercializării, în cadrul unor tranzacții normale, atunci costul activului este de obicei același cu costul de construire a celui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne sunt eliminate din calculul costului acestui activ. În mod similar, cheltuiala reprezentând rebuturi, manopera sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum și pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului nu sunt incluse în costul activului.”

Potrivit acestor prevederi legale, imobilizările corporale în curs de execuție se trec în categoria imobilizărilor finalizate după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora, după caz, iar recuperarea contravalorii din punct de vedere fiscal se face prin deducerea amortizării, începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix a fost pus în funcțiune.

Se reține că la fila 60 din dosarul cauzei se regăsește Convenția nr.1/18.01.2005 încheiată între Consiliul local al orașului .X. în calitate de beneficiar și S.C. .X. & CO .X. S.R.L. în calitate de partener, al cărei obiect a constat în realizarea unui parteneriat în vederea implementării proiectului de investiții intitulat *“Colectarea selectivă a deșeurilor menajere în scopul reducerii deșeurilor nedegradabile de pe raza orașului .X.”*.

Investiția în valoare totală de 1..X. euro va fi realizată în conformitate cu *“Programul Phare 2003 – Coeziune economică și socială – Schema de investiții pentru proiecte mici de gestionare a*

deșeurilor”, faza Pilot asigurată de A.D.R. a Regiunii 7 Centru .X./ și cu Programul regional de gestiune a deșeurilor .X.”.

Potrivit prevederilor pct.3.1 din Convenția nr.1/18.01.2005, partenerul S.C. .X. & CO .X. S.R.L. va asigura cofinanțarea proiectului în procent de 10 % din valoarea totală a investiției (maxim x euro) .

Serviciile prestate de S.C. .X. S.R.L din .X. în baza contractului de prestări servicii nr..X./14.12.2005 au constat în *“lucrări de excavare și reciclare a betoanelor și molozurilor, concasare, sortare și amenajare drum rampă pentru .X. cu materialele rezultate din reciclarea betoanelor”*, conform facturii nr..X./31.07.2006, aflată în copie la fila 117 din dosarul cauzei.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că obiectivul în cauză a fost realizat efectiv în perioada 2006 – 2008 și a fost pus în funcțiune în luna februarie 2009, ulterior perioadei supuse verificării din punct de vedere al impozitului pe profit prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.07.2010, respectiv 01.01.2004 - 31.12.2008.

De altfel acest aspect este confirmat și prin nota explicativă dată de administratorul societății .X. .X., anexa nr.5 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./01.07.2010, aflată în copie la fila 230 din dosarul cauzei unde se specifică : *“lucrările respective au fost incluse pe cheltuieli deoarece au fost realizate și achitate în cursul anului 2006, primele venituri de pe urma colaborării la acest proiect realizându-se abia după câțiva ani ”*.

Mai mult, S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a achitat abia în luna noiembrie 2008 către Primăria .X. suma de .X. lei reprezentând parte din cofinanțarea la care s-a obligat prin Convenția nr.1/18.01.2005, conform înregistrării contabile :

473	=	512	.X. lei
<i>“Decontări din operații în curs de clarificare ”,</i>		<i>“Conturi curente la bănci”</i>	

pentru ca ulterior în anul 2009, societatea să clarifice această operațiune și să procedeze la înregistrarea sumei în contul 409 *“Furnizori - Debitori”* și la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă.

Față de susținerea societății potrivit căreia lucrarea prestată nu poate fi tratată ca o investiție, fiind efectuată pe terenul altei localități, se reține că S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a efectuat lucrări de amenajare a unui drum rampă pentru .X., prin utilizarea serviciilor S.C. .X. S.R.L. din .X., aceste lucrări fiind aferente unei investiții neterminată efectuate în antrepriză și realizată de societatea contestatoare în parteneriat cu Primăria .X., conform clauzelor din Convenția nr.1/18.01.2005.

În concluzie, se rețin ca legale constatările organelor de inspecție fiscală potrivit cărora suma de .X. lei înregistrată la cheltuieli deductibile fiscal în luna iulie 2006 este de natura investițiilor care participă la realizarea unor imobilizări corporale în curs de execuție, care trebuia inclusă în costul de producție al activului imobilizat prin intermediul contului 231 „*Imobilizări corporale în curs de execuție*”, până la recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a investiției, când se vor recupera respectivele cheltuieli pe calea amortizării, în conformitate cu prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În concluzie, în baza prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căreia : *“contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, urmează să se respingă ca neîntemeiată contestația S.C. S.C. .X. & CO .X. S.R.L. pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent cheltuielilor cu amenajarea drumului de acces către rampa de depozitare a deșeurilor .X..

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de X lei

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestei sume, în

condițiile în care societatea nu aduce niciun fel de motivații în susținerea contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. & CO .X. S.R.L. impozit pe profit în sumă totală de .X. lei compusă din impozit pe profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu achiziții de combustibili, reparații de utilaje, amenajare drum acces, precum și impozit pe profit în sumă de X lei aferent altor cheltuieli cu achiziții de piese de schimb, tichete de masă, achiziții de la un contribuabil inactiv.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuieli în sumă totală de X lei pentru care s-a calculat impozit pe profit în sumă de X lei (aferent achizițiilor de piese de schimb, tichete de masă, achiziții de la un contribuabil inactiv) în temeiul prevederilor art.19 alin.1, art.21 alin.2 lit.n), alin.4 lit.f) și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația nr.X/19.07.2010 societatea nu motivează în nici un fel modul în care respectivele achiziții de bunuri și servicii au contribuit la obținerea de venituri impozabile.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

*c) **motivele de fapt și de drept** ,*

*d) **dovezile pe care se întemeiază contestația** ”.*

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din OPANAF nr.519/2005, potrivit cărora :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,*

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit cărora :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se reține că S.C. .X. & CO .X. S.R.L., deși contestă suma totală de .X. lei reprezentând impozit pe profit calculat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.07.2010 aduce argumente numai în ce privește impozitul pe profit aferent achizițiilor de combustibili, reparațiilor utilaje și lucrărilor cu amenajarea drumului de acces.

Deoarece societatea nu aduce nici un argument de fapt sau de drept referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu achiziții de piese de schimb, tichete de masă, achiziții de la un contribuabil inactiv, contestația S.C. .X. & CO .X. S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**.

În ceea ce privește majorările și penalitățile de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă totală de **.X. lei**, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*.

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de X lei și ca nemotivată pentru suma de X lei reprezentând impozit pe profit, urmează ca în baza principiului de drept accesoriul urmează principalul să se respingă ca neîntemeiată și nemotivată contestația și pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

5.Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative dacă bunurile achiziționate au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, S.C. .X. & CO .X. S.R.L. a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă achizițiilor de motorină de la

S.C. .X. S.R.L. din .X. din perioada 01.01.2005 - 30.04.2009 având ca documente justificative un număr de .X. facturi care nu respectă prevederile art.6 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, cele ale H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, ale O.M.F.P nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și ale O.M.F.P nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de motorină, în baza prevederilor art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că S.C. .X. & CO .X. S.R.L. nu a făcut dovada recepției combustibililor în patrimoniul propriu și utilizării acestora în folosul operațiunilor taxabile proprii.

Societatea invederează că au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, documente justificative de proveniență a carburantului, precum și evidențele contabile din care rezultă că aceste bunuri au intrat în gestiune și au fost date în consum pe baza bonurilor de consum, astfel că suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată nu este datorată de societate.

În drept, art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada verificată, prevăd :

“ Art.145

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

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

*a) **operațiuni taxabile** ”,*

Art.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

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

coroborate cu cele ale pct.46 alin.2 lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

“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”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține din constatările organelor de inspecție fiscală faptul că societatea contestatoare a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă perioadei 01.01.2005 – 30.04.2009, sumă înscrisă în facturi care nu respectă prevederile art.6 alin.1 și alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, cele ale H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, ale O.M.F.P nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și ale O.M.E.F nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în sensul că pe facturile de achiziție combustibili nu sunt înscrise în mod corect sau lipsesc datele minime obligatorii :

- datele de identificare a cumpărătorului, denumire corectă și adresa,
- numele, prenumele, CNP-ul persoanelor care au întocmit facturile,
- datele privind expediția, nume și prenume delegat, mijloc de transport, data și ora livrării.

La art.56 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se specifică :

“ (1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. Organul fiscal are dreptul de a solicita și altor persoane înscrisuri, dacă starea de fapt fiscală nu a fost clarificată pe baza înscrisurilor puse la dispoziție de către contribuabili ”.

În cauză fiind vorba de achiziția de combustibili, societatea contestatoare trebuia să prezinte în justificarea deducerii TVA, facturi fiscale corect și complet întocmite, ori din constatările organelor de inspecție fiscală, astfel cum au fost detaliate la Cap.III pct.1 referitor la impozit pe profit din prezenta decizie a reieșit că din documentele financiar contabile prezentate la inspecția fiscală nu reiese cu claritate faptul că respectivele cantități de carburanți au fost efectiv achiziționate, recepționate și utilizate în scopul realizării de venituri impozabile, modul concret în care acestea ar fi contribuit la realizarea de venituri impozabile și ar fi fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, afirmația contestatoarei potrivit căreia a pus la dispoziție organelor de inspecție fiscală documentele justificative și evidența contabilă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece în speța dedusă judecății nu este vorba numai despre deducerea taxei pe valoarea adăugată în baza unor facturi fiscale, ci s-a reținut de către organele de inspecție fiscală faptul că societatea contestatoare nu a prezentat în justificare documente din care să reiasă modul efectiv în care utilizarea cantităților de combustibil achiziționate a avut ca efect realizarea de operațiuni taxabile, or dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat tocmai de destinația bunurilor achiziționate, așa cum se specifică la art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente în susținerea afirmațiilor din contestație, din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală legal au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care 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 prevederile pct.12.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit cărora : *"contestația poate fi respinsă ca a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat"*, se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru această sumă.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestei sume, în condițiile în care societatea nu aduce niciun fel de motivații în susținerea contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. & CO .X. S.R.L. taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de .X. lei compusă din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibili în sumă de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă altor cauze (achiziții de utilaje de la furnizor extern, lucrări de întreținere, reparații utilaje și amenajare drum, cofinanțare la proiect de investiții, achiziții de la un contribuabil inactiv) în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de X lei aferentă achiziții de utilaje de la furnizor extern, prestări servicii, cofinanțare la proiect de investiții,

achiziții de la un contribuabil inactiv, pe considerentul că acestea nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății, în temeiul prevederilor art.145 și art.146 alin.1 și art.155 alin.5 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația nr.X/19.07.2010 societatea nu motivează în nici un fel modul în care respectivele achiziții de bunuri și servicii au contribuit la operațiunile taxabile ale societății.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din OPANAF nr.519/2005, potrivit cărora :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit cărora :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se reține că societatea, deși contestă suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată calculată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./05.07.2010 aduce argumente numai în ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de combustibili.

Deoarece societatea nu aduce niciun argument de fapt sau de drept referitor la taxa pe valoarea adăugată suplimentară aferentă altor cauze (achiziții de utilaje de la furnizor extern, lucrări de întreținere, reparații utilaje și amenajare drum, cofinanțare la proiect

de investiții, achiziții de la un contribuabil inactiv) contestația S.C. .X. & CO .X. S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă **X lei**.

În ceea ce privește majorările și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*".

Deoarece prin prezenta decizie a fost respinsă ca neîntemeiată contestația pentru suma de .X. lei și ca nemotivată pentru suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmează ca în baza principiului de drept accesoriul urmează principalul să se respingă ca neîntemeiată și nemotivată contestația și pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

7. Referitor la suma de **X lei** reprezentând :

.X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate ;

.X. lei - majorări și penalități de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate,

Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestei sume, în condițiile în care societatea nu aduce niciun fel de motivații în susținerea contestației.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina S.C. .X. & CO .X. S.R.L. vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei .

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar vărsămintele de la persoane juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile art.42 alin.1, art.43 alin.1 și alin.2 din O.U.G. nr.102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap, modificată prin Legea nr.343/2004 republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în baza

prevederilor art.114, art.115, art.116, art.119, art.120 și art.121 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația nr..X./19.07.2010 societatea nu motivează în nici un fel modul în care respectivele achiziții de bunuri și servicii au contribuit la operațiunile impozabile ale societății.

În drept, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația ”.

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din OPANAF nr.519/2005 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră :

“Contestația poate fi respinsă ca [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit căroră :

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv ”.

Se reține că S.C. .X. & CO .X. S.R.L, deși contestă suma totală de X lei reprezentând vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate și accesorii aferente, prin contestația nr.X/19.07.2010 nu aduce nici un argument de fapt sau de drept referitor la respectivele sume, motiv pentru care contestația S.C. .X. & CO .X. S.R.L. va fi respinsă ca nemotivată pentru suma totală de **Xlei**.

8. Referitor la solicitarea societății privind anularea Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr..X./05.07.2010 emisă de către Direcția generală a finanțelor publice .X.,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestațiile împotriva actelor prin care se dispun măsuri asiguratorii nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr..X./05.07.2010 emisă de către Direcția generală a finanțelor publice .X., organele de inspecție fiscală au dispus măsuri asiguratorii asupra bunurilor proprietatea S.C. .X. & CO .X. S.R.L.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.129 alin.11 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

“(11) Împotriva actelor prin care se dispun și se duc la îndeplinire măsurile asiguratorii cel interesat poate face contestație în conformitate cu prevederile art. 172,

iar art.172 din același act normativ prevede la alin.4 :

(4) Contestația se introduce la instanța judecătorească competentă și se judecă în procedură de urgență ”.

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii se reține că solicitarea S.C. .X. & CO .X. S.R.L. privind anularea Deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr..X./05.07.2010 nu se află în competența materială a Direcției generale de soluționare a contestațiilor, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Asupra acestui aspect, Direcția generală a finanțelor publice .X. a comunicat cu adresa nr..X./26.07.2010 că : *“În ce privește revocarea deciziei de instituire a măsurilor asiguratorii nr..X./05.07.2010, organul de inspecție fiscală va transmite Serviciului Juridic din cadrul DGFP .X., contestația formulată de petentă”.*

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art.216 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.2.4 și pct.12.1 lit.a) și lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se :

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. & CO .X. S.R.L. pentru suma totală de **X lei** reprezentând :
X lei - impozit pe profit suplimentar ;
.X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. & CO .X. S.R.L. pentru suma totală de **X lei** reprezentând :
X lei - impozit pe profit suplimentar ;
X lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară ;
.X. lei - vărsăminte de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate ;
.X. lei - majorări de întârziere aferente vărsămintelor de la persoanele juridice pentru persoanele cu handicap neîncadrate.

3. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. & CO .X. S.R.L. pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar ;

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

4. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor privind capătul de cerere referitor la anularea Deciziei de instituire a măsurilor asigurătorii nr..X./05.07.2010, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X./ .X. sau Curtea de Apel X in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL

X