



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



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 319 97 59
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. _____ / _____ 2009
privind soluționarea contestației formulate de
SC X SRL din X,

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul
Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.Z

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.Z înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.Z, asupra contestației formulate de **SC X SRL** din X, jud. Z, Z, CUI Z.

Contestația a fost formulată împotriva deciziei de impunere nr.Z emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Z — Serviciul de Inspecție Fiscală II în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr.Z, privind:

- Z lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- Z lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- Z lei - taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar,
- Z lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

Chiar si fata de data emiterii deciziei de impunere nr. Z, contestația a fost depusă în termen respectiv la data de Z, așa cum rezultă din ștampila aplicată pe adresa de înaintare a contestației de serviciul registratură al Direcției Generale a Finanțelor Publice X, în termenul prevăzut de art.207 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.b din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este legal investită să se pronunțe asupra cauzei.

I. Prin contestația formulată SC X SRL invocă în susținerea cauzei următoarele argumente:

SC X SRL consideră măsurile organelor de inspecție fiscală “*absolut neîntemeiate*”, măsuri ce au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate cu “*amortizarea, funcționarea, întreținerea și reparația autoturismelor*”.

1. SC X SRL solicită declararea nulității actelor administrative fiscale emise în urma inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală, prezentând următoarele argumente:

- societatea contestatoare susține faptul că organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile art.101 și art.102 din O.G. nr. 92/2003 privind “*obligația de transmitere a avizului de inspecție fiscală*”.

- organul de inspecție fiscală în accepțiunea contestatarului încalcă și prevederile art.1 și art.2 din Ordinul nr.713 din 12 octombrie 2004 privind aprobarea *Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale* privind “*dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală*” și “*dreptul contribuabilului de a solicita modificarea datei de începere a inspecției fiscale*”.

- societatea X SRL aduce referire la art. 93 din O.G. nr.92/2003 privind “*obligația organului de inspecție fiscală de a înștiința contribuabilul despre acțiunea de control*”, prezentând citate din literatura de specialitate “*Considerații Teoretice și Practice privind Codul de Procedură Fiscală*” - “*Revista Română de Drept al Afacerilor*”, publicație din data de 30.04.2004.

- SC X SRL în baza art.44 alin.2 lit.c din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală susține faptul că “*organul fiscal avea obligația de a comunica avizul de inspecție fiscală prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail, dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia*”, prezentând în susținerea contestației și citate din Decizia nr.1502/30.11.2006 emisă de Curtea de Apel București, secția a VIII-a contencios administrativ și fiscal, privind “*Sarcina de a se asigura că există o dovada de comunicare, cu dată certă, revine emitentului actului, nu destinatarului [...].*”

2. SC X SRL contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de Z lei și accesoriile aferente în sumă de X lei, rezultate ca urmare a încadrării ca nedeductibile a cheltuielilor efectuate de societate cu achiziționarea de produse de la diverse persoane fizice. Organele de inspecție fiscală au stabilit

cheltuieli nedeductibile in perioada Z - Z "motivând în mod neîntemeiat" ca urmarea faptului că "nu ar exista documente justificative".

Societatea contestatoare susține că "aprovizionările de mărfuri s-au făcut pe bază de borderouri de achiziție și ulterior au fost întocmite facturi fiscale, acestea îndeplinind toate condițiile legale ale unor documente justificative." Aceste borderouri de achiziții de legume și zarzavaturi de la persoane fizice, au stat la baza notelor de intrare-recepție care "atestă intrarea în gestiune a mărfurilor cumpărate de la persoanele fizice".

În baza O.M.F.P. nr.1850/2004, societatea X SRL a înregistrat cheltuielile efectuate cu achiziționarea de legume și zarzavaturi, în condițiile în care "notele de intrare recepție sunt documente de înregistrare în gestiune a produselor destinate vânzării, precum și documente justificative de înregistrare în contabilitate a valori produselor cumpărate în scopul revânzării".

Totodată, societatea prezintă în susținere faptul că "sumele înscrise în borderourile de achiziții ... reprezintă contravaloarea mărfurilor achiziționate, corespund cu sumele scăzute din casă, pe baza dispozițiilor de casierie, pentru plata producătorilor agricoli persoane fizice", și că s-au respectat prevederile Directivei a IV-a a Comunităților Economice Europene, privind folosirea inventarului permanent pentru stabilirea cantitativă și valorică a stocurilor.

Toate aceste argumente sunt prezentate de societatea contestatoare pentru a veni în susținerea deductibilității cheltuielilor efectuate cu achiziția de legume și zarzavaturi și să contrazică măsurile organelor de inspecție fiscală privind faptul că "borderourile de achiziție nu au caracterul de documente justificative".

În același timp, societatea contestatoare invocă și prevederile art.6 din Legea Contabilității nr.82/1991 privind calitatea de document justificativ ca fiind "[...] orice alte înscrisuri care justifică o operațiune economico-financiară" fapt susținut și de Decizia nr.427/23.03.2006 emisă de Curtea de Apel București secția a VIII-a de contencios administrativ și fiscal.

Tot în același sens, societatea prezintă măsurile organului fiscal ca "fiind simple alegații, fără fundament legal", și că, aceste măsuri s-au bazat doar pe declarații date de persoane care nu au o evidența a livrărilor și a sumelor de bani încasate, acestea fiind "simple estimări".

În contestație societatea declară că documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv borderourile de achiziții nu au fost stabilite ca nefiind valabile, acestea "stabilind o realitate de fapt și de drept care nu poate fi ignorată".

II. Prin decizia de impunere contestată nr.Z, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului X – Serviciul de Inspecție Fiscală 2, au stabilit debite suplimentare în baza următoarelor constatări din Raportul de Inspecție Fiscală nr.Z:

Prin Raportul de Inspecție Fiscală nr.Z, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.Z, decizie emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului X – Serviciul de Inspecție Fiscală 2, a fost verificată perioada **Z-Z**, ca urmare a solicitării Gărzii Financiare X nr.Z, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice X sub nr.Z.

Garda Financiară X a înaintat nota de constatare nr.Z Parchetului de pe lângă Tribunalul X cu adresa nr.Z.

Pentru prejudiciul produs statului în sumă de Z lei, conform notei de constatare nr.Z a Gărzii Financiare X, Parchetul de pe lângă Judecătoria X a emis Ordonanța din data de Z, referitor la dosar nr.Z, privind *“urmărirea penală împotriva învinuitului X pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală, fals în înscrisuri sub semnătură privată și uz de fals.”*

În cadrul acestui dosar prin Ordonanța din data de X s-a dispus *“scoaterea de sub urmărire penală a învinuitului X”*, deoarece *“Faptele comise nu prezintă gradul de pericol social al unei infracțiuni întrucât s-a adus o atingere minimă valorilor sociale apărute de legea penală, iar prin conținutul lor concret sunt lipsite în mod vădit de importanța.”*

Prin adresa nr.Z Garda Financiară X a comunicat Direcției Generale a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală faptul că *“ordonanța a rămas definitivă”*. Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor luând la cunoștință de acest fapt în data de Z urmare a adresei Direcției Generale a Finanțelor Publice X – Activitatea de Inspecție Fiscală nr.Z.

Inspecția fiscală a început în data de Z, ulterior aceasta a fost suspendată în baza Referatului nr.Z, urmând a fi reluată inspecția fiscală generală în baza Avizului de Inspecție Fiscală nr.Z, comunicat societății.

Conform capitolului II din Raportul de Inspecție Fiscală nr.Z, societatea X SRL Z CUI Z localitatea X, str. Z, bl.Z, sc.Z, et.Z, ap.Z, judet Z, este societate cu raspundere limitată având capital integral privat autohton, care are ca obiect de activitate „comert cu amanuntul in magazine nespecializate, cu vanzare predominanta de produse alimentare, bauturi si tutun” CAEN Z.

În perioada verificată societatea a avut relații comerciale cu firma afiliată SC Z SRL din Z- Z X.

Impozit pe profit

La data de Z organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei, compus astfel:

- Z lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor în sumă de Z lei, cheltuieli efectuate în vederea achiziționării de produse agricole de la diverse persoane fizice, în baza borderourilor de achiziție conform adresei Gărzii Financiare X nr.Z. Pentru aceste cheltuieli efectuate societatea nu deține documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor de achiziție a produselor și conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu art.1 si 2 din anexa nr.1 la Normele Metodologice ale OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele contabile, organele de inspecție fiscală au eliminat de la deducere cheltuieli în suma de Z lei stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei.

- Z lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru perioada Z – Z. Întrucât societatea a înregistrat nejustificat cheltuielile cu amortizarea pentru un al doilea autoturism achiziționat în luna Z, organele de inspecție fiscală au stabilit încălcarea prevederilor art. 24 alin.11 lit.h din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare,

- Z lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru trimestrul Z, conform art.21 alin.3 lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate cheltuielilor cu reparația, întreținerea și funcționarea în parametri normali a celui de al doilea autoturism achiziționat de societatea X SRL.

La data de Z organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de Z lei, compus astfel:

- Z lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor în sumă de Z lei, cheltuieli efectuate în vederea achiziționării de produse de la diverse persoane fizice în baza borderourilor de achiziție conform adresei Gărzii Financiare X nr.Z. Pentru aceste cheltuieli efectuate societatea nu deține documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor de achiziție a produselor

și conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu art.1 și 2 din anexa nr.1 la Normele Metodologice ale OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele contabile, organele de inspecție fiscală au eliminat de la deducere cheltuieli în suma de Z lei stabilind impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei.

- z lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul Z deoarece, societatea a înregistrat nejustificat cheltuielile cu amortizarea pentru cinci autoturisme achiziționate în anul Z. Organele de inspecție fiscală au stabilit încălcarea prevederilor art.24 alin.11 lit.h din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare,

- Z lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul Z ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor cu reparația, întreținerea și funcționarea în parametri normali a autoturismelor achiziționate în anul Z, cheltuieli eliminate de la deducere conform art.21 alin.3 lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

La data de Z organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de Z lei, compus astfel:

- Z lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul Z deoarece, societatea a înregistrat nejustificat cheltuielile cu amortizarea pentru cinci autoturisme achiziționate în anul Z, deși există doar o singură persoană cu funcție de conducere și administrare în cadrul societății, organele de inspecție fiscală au stabilit încălcarea prevederilor art. 24 alin.11 lit.h din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare,

- Z lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul Z ca urmare a neacordării deductibilității cheltuielilor cu reparația, întreținerea și funcționarea în parametri normali a autoturismelor achiziționate în anul Z, cheltuieli eliminate de la deducere conform art.21 alin.3 lit.n din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare,

- Z lei impozit pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală pentru anul Z ca urmare a neacordării deductibilității pentru facturile nr.Z și nr. Z emise de Z SRL și Z SA către societatea Z SRL. În temeiul art. 21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile valoarea de Z lei.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală în temeiul art. 120 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de Z lei s-au stabilit majorări în suma de Z lei.

Taxa pe valoare adaugata

Organele de inspecție fiscală pentru perioada verificată Z-Z a stabilit o diferență suplimentară de plata a taxei pe valoare adaugată în suma de Z lei, compusa astfel:

- Z lei reprezinta taxa pe valoare adaugată stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind dedusă eronat de societatea X SRL. Deoarece factura nr.Z emisă de Z SA și facturile nr. Z, Z, Z emise de Z SRL au fost prezentate în copie în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au stabilit încălcarea prevederilor art. 146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003, coroborat cu pct.46, alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Z lei reprezintă taxa pe valoare adaugată dedusă eronat de societatea X SRL din facturile nr.Z si nr. Z, facturi emise de Z SRL și Z SA către o altă societate, Z SRL. Organele de inspecție fiscală au stabilit încălcarea prevederilor art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- Z lei reprezintă taxa pe valoare adaugată dedusă eronat de societatea X SRL. Facturile prezentate organelor de inspecție fiscală emise de Z SRL și factura emisă de Z SRL, facturi prezentate în anexa nr. Z la Raportul de Inspecție Fiscală, nu conțin toate elementele obligatorii întocmirii acestora, organele de inspecție fiscală au stabilit încălcarea prevederilor art. 146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- Z lei reprezintă taxa pe valoare adaugată dedusă eronat de societatea X SRL în baza bonurilor de achiziție carburanți și din facturile de întreținere și reparații pentru autoturismele Z, Z si două autoturisme Z (anexa nr.Z la Raportul de Inspecție Fiscală). Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere taxei pe valoare adugată în suma de Z lei în conformitate cu art.145 alin.1 si.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Deasemenea, organele de inspecție fiscală în temeiul art. 120 alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedura Fiscală, republicată, pentru

taxa pe valoare adaugată stabilită suplimentar de plată în sumă de Z lei au stabilit majorări în sumă de Z lei.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

a) În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală,

În fapt, societatea SC X SRL susține că organele de inspecție fiscală au încălcat dispozițiile art.101 și 102 din O.G. nr.92/2003 privind obligația organului fiscal de transmitere a avizului de inspecție fiscală și dreptul său de a fi înștiințat cu privire la începerea inspecției fiscale.

Deasemenea societatea contestatoare invocă și încălcarea prevederilor alin.1 și 3 din anexa care face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, privind dreptul său de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală și dreptul de a modifica data de începere a inspecției fiscale.

În drept, sunt incidente prevederile art.101 și 102 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că:

“ART. 101

Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.

Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate.

ART. 102

Comunicarea avizului de inspecție fiscală

(1) Avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspecției fiscale, astfel:

- a) cu 30 de zile pentru marii contribuabili;*
- b) cu 15 zile pentru ceilalți contribuabili.*

(2) Comunicarea avizului de inspecție fiscală nu este necesară:

- a) pentru soluționarea unor cereri ale contribuabilului;*
- b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;*
- c) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;*
- d) în cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispoziții de reverificare cuprinse în decizia de soluționare a contestației.*

(3) Pe durata unei inspecții fiscale pentru soluționarea unei cereri a contribuabilului, organul de inspecție poate decide efectuarea unei inspecții generale sau parțiale. În acest caz, prin excepție de la prevederile alin. (1), avizul de inspecție se comunică contribuabilului chiar în cursul efectuării inspecției pentru soluționarea cererii.”

Desemenea alin.1 și 3 din anexa ce face parte integrantă din Ordinul nr.713/2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale, care prevede:

“1. Dreptul de a fi înștiințat despre acțiunea de inspecție fiscală

Înainte desfășurării inspecției fiscale veți fi înștiințat despre această acțiune printr-un aviz de inspecție fiscală, care va fi transmis, în scris, de organul fiscal, astfel:

- cu 30 de zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru marii contribuabili;*
- cu 15 zile înainte de începerea acțiunii de inspecție fiscală, pentru ceilalți contribuabili.*

Prin avizul de inspecție fiscală veți fi înștiințat cu privire la:

- a) organul de inspecție fiscală care va efectua inspecția fiscală;*
- b) temeiul juridic al inspecției fiscale;*
- c) data de începere a inspecției fiscale;*
- d) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*
- e) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.*

În cazul în care inspecția fiscală are un caracter inopinat, se desfășoară în vederea soluționării unor cereri ale dumneavoastră sau în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii, transmiterea avizului de inspecție fiscală nu este obligatorie.

3. Dreptul de a solicita modificarea datei de începere a inspecției fiscale

Amânarea datei de începere a inspecției fiscale se poate solicita, o singură dată, pentru motive justificate.

În acest caz vi se va comunica data la care a fost reprogramată inspecția fiscală.”

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de Z se reține faptul că *“Inspecția fiscală s-a efectuat la solicitarea Gărzii Financiare X în baza adresei nr.Z”*. Solicitarea Gărzii Financiare X înregistrată la D.G.F.P. X sub nr.Z, prevede *“continuarea controlului și stabilirea în întregime a obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat”*.

Se reține că legiuitorul a înțeles în acest caz să nu se comunice avizul de inspecție fiscală conform art.102 alin.2 lit.b din O.G. nr.92/2003 *“b) în cazul unor acțiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;”*.

Inspecția fiscală a început în data de Z în baza adresei Gărzii Financiare X și a fost ulterior suspendată în baza Referatului nr.Z, perioadă în care s-a verificat impozitul pe profit pentru perioada Z-Z și taxa pe valoare adăugată pentru perioada Z-Z Începand cu data de Z a fost reluată inspecția fiscală generală în baza Avizului de inspecție fiscală nr.Z transmis societății, dovada făcută de confirmarea de primire anexată în copie la dosarul contestației.

Comunicarea a fost făcută contribuabilului cu scrisoare recomandată iar confirmarea de primire poartă semnatura destinatarului cu data poștei Z, ceea ce face ca art.44 alin.2 lit.c din O.G. nr.92/2003 să fie respectat de către organele de inspecție fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, actele normative incidente în speță, precum și prevederile art. 64 alin.1 din O.G. nr.92/2003 unde se menționează faptul că:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

- (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”, se reține faptul că societatea nu aduce argumente sau documente care să justifice nulitatea actelor administrative emise.*

În concluzie, organele de inspecție fiscală, legal au procedat la efectuarea inspecției fiscale, întocmirea raportului de inspecție fiscală și emiterea deciziei de impunere nr.Z, motiv pentru care argumentul societății referitor la încălcarea de către organul fiscal a obligației de transmitere a avizului de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

b) Referitor la impozitul pe profit în sumă de Z lei aferent cheltuielilor cu achiziționarea produselor agricole de la diverse persoane fizice, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care societatea nu deține documente justificative potrivit legii .

În fapt, SC X SRL a înregistrat în perioada Z – Z cheltuieli cu achiziționarea de legume și zarzavaturi de la persoane fizice în valoare totală de Z lei. Cheltuielile în sumă de Z lei au fost înregistrate în contabilitatea societății ca și cheltuieli deductibile.

Aprovizionarea cu legume și zarzavaturi de la producătorii agricoli persoane fizice (Z, Z, Z, Z, Z, Z, Z și Z), s-a efectuat în baza borderourilor de achiziție.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiilor de achiziție a produselor agricole de la diverse persoane fizice (Anexa nr.Z la Raportul de inspecție fiscală).

Prin contestația formulată, SC X SRL susține că *„atâta timp cât nu este constatată lipsa de valabilitate a borderourilor de achiziții întocmite, este evident că acestea au intrat în circuitul legal, stabilind o realitate de fapt și de drept care nu poate fi ignorată”*.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

” (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;” și

pct. 44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:

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

Art.1 și 2 din anexa nr.1 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, precizează:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

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

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

De asemenea, conform precizarilor cuprinse în anexa nr.2 - Norme Metodologice la O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, se stabilește la pct.23 formularul pentru:

“**BORDEROU DE ACHIZIȚIE**
(Cod 14-4-13/b)

1. Servește ca:

- document de înregistrare în gestiune a produselor cumpărate;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii produselor cumpărate;
- document pentru justificarea sumelor primite ca avans spre decontare pentru achiziții sau pentru decontarea sumelor plătite pentru achiziții.

2. Se întocmește în două exemplare de către delegatul însărcinat să aprovizioneze unitatea cu produse de pe piața țărănească, de la producătorii individuali sau de la alte persoane fizice, în momentul achiziției.

Se semnează de delegatul care face achizițiile respective și de gestionarul care primește marfa.

3. Circulă:

- la gestiune, pentru semnarea de primire a produselor și întocmirea Notei de recepție și constatare de diferențe (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);

- rămâne în carnet (exemplarul 2).

4. Se arhivează:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);

- la delegatul achizitor (exemplarul 2).

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

[...]

c) pentru formularul cod 14-4-13/b:

- denumirea unității; codul de identificare fiscală; sediul (localitatea, str., număr); județul;

- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;

- numărul și data contractului; producătorul: numele și prenumele, domiciliul, seria și numărul actului de identitate;

- denumirea produselor; codul; U/M; cantitatea; prețul unitar; valoarea; avansul acordat; suma plătită; semnătura de primire a sumei;

- semnături: achizitor, gestionar.”

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate cu achiziția de produse, de existența documentelor justificative care să ateste că achiziția în cauză a fost executată.

În cazul în speță, din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut ca sunt deductibile cheltuielile referitoare la achiziția de legume și zarzavaturi de la persoane fizice dacă realitatea operațiunii de achiziție se poate justifica în orice moment, prin reflectarea acestora în contabilitate pe baza de documente justificative, respectiv borderourile de achiziție care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii produselor cumpărate, document care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

Astfel spus legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale corect întocmite.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formular, completate în mod corect.

Organele de inspecție fiscală au verificat perioada **Z-Z**, ca urmare a solicitării Gărzii Financiare X nr.Z, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice X, sub nr.Z.

În Anexa nr.Z la Raportul de inspecție fiscală nr.Z ce prezintă *“Situatia borderourilor de achizitie – perioada z-z conform adresei nr.Z”*, sunt centralizate borderourile pentru care administratorul societății, în Nota explicativă (solicitata de Garda Financiară Z) aflată la dosarul cauzei s-a pronunțat astfel :

- întocmirea borderourilor de achiziție și dispozițiile de plată către casierie din ziua achiziționării produselor, se facea de către administrator, ulterior momentului efectuării operațiunii economice,(răspuns întrebări nr.Z și Z)
- întocmirea documentelor menționate mai sus se faceau pe o singură persoană și nu pe fiecare persoană care a predat produse, *“am evitat să îi trecem pe toți, îi treceam eșalonați pe fiecare în altă zi, în funcție de valoarea mărfii aduse”* (răspuns întrebare nr.Z),
- administratorul societății semna documentele atât pentru primitor cât și pentru predător (răspuns întrebare nr.Z),
- înregistrarea documentelor în contabilitate se efectua fără a înmâna un exemplar persoanelor care au predat marfa (răspuns întrebare nr.Z).

Chiar dacă prin Ordonanța din data de Z a Parchetului de pe lângă Judecătoria Z s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a administratorului SC X SRL deoarece *„Faptele comise nu prezintă gradul de pericol social al unei infracțiuni întrucât s-a adus o atingere minimă valorilor sociale apărute de legea penală, iar prin conținutul lor concret sunt lipsite în mod vădit de importanță”*, organul penal reține în Ordonanța din data de Z a Parchetului de pe lângă Judecătoria Z întocmirea *„in fals”* a borderourilor de achiziție și dispozițiilor de plată către casierie.

Asadar borderourile înregistrate în contabilitate de SC X SRL nu reflectă operațiuni reale de achiziții așa cum a reținut organul penal și nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform prevederilor legii fiscale.

Faptul că administratorul societății X SRL *„a recunoscut comiterea faptei”* și a achitat suma de Z lei stabilită ca reprezentând impozit pe profit suplimentar prin raportul de expertiză contabilă invocată în Ordonanța din data de Z a Parchetului de pe lângă Judecătoria Z, nu este de natură a anula consecințele de ordin fiscal, respectiv înregistrarea borderourilor de achiziție.

De asemenea, conform art.6 din Legea nr.82/1991, republicată

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

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

Totodată, nici susținerea contestatoarei potrivit careia “toate achizițiile de legume și zarzavaturi de la persoane fizice au fost înscrise într-un borderou de achiziții, având completate următoarele elemente:

- unitatea cumparatoare,
- codul fiscal,
- adresa unitatii cumparatoare,
- numarul de ordine al borderoului,
- data intocmirii borderoului,
- produsul achizitionat,
- unitatea de masura,
- cantitatea,
- pretul unitar,
- valoarea produselor achizitionate,
- numele vanzatorului, seria si nr. actului de identitate si adresa,
- semnatura si stampila achizitorului.”, nu poate fi reținută în

soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece nu au fost respectate prevederile anexei nr.2 din Normele Metodologice la O.M.F.P. nr.18502004 privind registrele și formularele financiar-contabile, pct.23 “Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului”, fapt ce rezulta atât din nota explicativă a administratorului cât și din contestație.

Fata de conținutul minimal, obligatoriu de informații al formularului “borderou de achizitie” lipsesc date privind numărul și data contractului in baza caruia are lor achizitia de produse agricole de la fiecare producator, avansul acordat, suma plătită, semnătura de primire a sumei, semnătura achizitorului si a gestionarului.

Nici susținerile contestatoarei privind faptul că „în baza borderourilor de achiziție s-au întocmit notele de intrare recepție, care atestă intrarea în gestiune a mărfurilor cumpărate de la persoane fizice” și că „sumele înscrise în borderourile de achiziții ... reprezintă contravaloarea mărfurilor achiziționate, corespund cu sumele scăzute din casă, pe baza dispozițiilor de casierie, pentru plata producătorilor agricoli persoane fizice”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât documentele care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală nu respectă legislația în vigoare.

Desemenea, susținerea contestației potrivit careia instanțele judecătorești s-au pronunțat în sensul deductibilității unor cheltuieli stabilite eronat ca fiind nedeductibile de organele de inspecție fiscală, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece practica instanțelor nu reprezintă izvor drept.

Potrivit celor de mai sus simpla înregistrare în contabilitate a borderourilor de achiziție nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile, legea fiscală prevăzând faptul că pentru înscrisurile care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ nu se admite deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul impozitului pe profit.

Față de cele reținute și în baza documentelor existente la dosarul cauzei, contestația formulată de SC X SRL va fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în suma de Z lei aferent cheltuielilor de achiziție a produselor de la diverse persoane fizice .

Totodată, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente acestui impozit.

c) Referitor la impozitul pe profit în sumă de Z lei, taxa pe valoare adăugată în sumă totală de Z lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste sume sunt datorate de SC X SRL în condițiile în care, prin contestația formulată, societatea nu aduce nici o motivație în susținerea acestui capat de cerere.

În fapt, SC X SRL contestă decizia de impunere nr.Z rezultată în urma raportului de inspecție fiscală nr.Z, prin care s-au stabilit obligații fiscale de plată, respectiv impozit pe profit în sumă de Z lei și accesoriile aferente, taxa pe valoare adăugată în sumă de Z lei și accesoriile aferente.

Prin contestație, societatea nu aduce nici un fel de argument pentru suma de Z lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală cu accesoriile aferente și suma de Z lei reprezentând taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar cu accesoriile aferente.

În drept, sunt incidente dispozițiile 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**”,*

coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, care stipulează :

*“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**”.*

Fața de cele invocate anterior se reține că societatea, deși contestă suma totală de Z lei reprezentând impozit pe profit și majorările de întârziere aferente în sumă de Z lei, suma totală de Z lei reprezentând taxa pe valoare adăugată și majorările aferente în sumă totală de Z lei calculate prin Decizia de impunere nr.Z nu aduce nici un fel de motivații referitoare la impozitul pe profit în sumă de Z lei și accesorii aferente, taxa pe valoare adăugată în sumă de Z lei și accesorii aferente, drept pentru care contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru impozitul pe profit și taxa pe valoare adăugată precum și accesoriiile aferente.

Având în vedere cele reținute anterior contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru:

-Z lei reprezentând impozit pe profit,

-Z lei reprezentând taxa pe valoare adăugată.

De asemenea, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, contestația va fi respinsă și pentru majorările de întârziere aferente impozitului pe profit și taxa pe valoare adăugată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.64, 101, 102, 206, 207, 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, art. 21 din Legea nr. 571/2003 republicată, pct.44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.1, 2 , pct.23 din O.M.F.P. nr.1850/2004, art.6 din Legea nr.82/1991, pct.12.1 lit.b din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005, alin.1,3 din Ordinul nr.713/2004 se:

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei formulată de SC X SRL impotriva deciziei de impunere nr. Z emisa in baza Raportului de Inspectie Fiscală nr.Z pentru suma totala de Z lei, reprezentand:

- Z lei - impozit pe profit stabilit suplimentar,
- Z lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- Z lei - taxa pe valoare adaugată stabilită suplimentar,
- Z lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adaugată.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel Z sau Curtea de Apel Z, in termen de 6 luni de la comunicare.