

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia generala de solutionare a contestatiilor

DECIZIA nr. / .03.2009
privind solutionarea contestatiei depusa de
S.C. "N" S.R.L.,
din localitatea "C", judetul "D",
inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor din
cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala
cu nr. */2008**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice "D"-Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii prin adresa nr. ***/2008, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala cu nr. ***/2008, asupra contestatiei formulata de S.C. "N" S.R.L, impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ***/2008, intocmita de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice "D"-Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii, in baza raportului de inspectie fiscala nr. ***/2008.

Contestatia are ca obiect suma totala de **x lei**, reprezentand:

- **y lei** - impozit pe profit;
- **y' lei** - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- **z lei** - taxa pe valoarea adaugata de plata;
- **z' lei** - majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, societatea solicita anulara procesului verbal de control nr. ***/2008.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data primirii deciziei de impunere nr. ***/2008, respectiv 22.10.2008, potrivit confirmarii de primire a adresei de inaintare nr. ***/02.10.2008, anexata la dosarul cauzei, la pagina 56, si de data depunerii contestatiei la Directia generala a finantelor publice "D" - Administratia finantelor publice contribuabili mijlocii, respectiv 21.11.2008, asa cum rezulta din stampila registraturii acestei institutii.

Constatand ca sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.206, art.207 si art.209 alin.(1) lit.b din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. S.C. "N" S.R.L. contesta actele administrative fiscale incheiate cu ocazia inspectiei fiscale generale de Directia generala a finantelor publice "D" - Administratia finantelor publice contribuabili mijlocii, respectiv decizia de impunere nr.*/2008 emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr.***/2008, precizand urmatoarele:**

A. Motive de nulitate pentru incalcarea drepturilor contribuabilului

Societatea sustine ca inspectia fiscala s-a efectuat fara respectarea conditiilor de procedura fiscala deoarece nu a respectat dreptul contribuabilului de a stabili cu acordul scris al acestuia locul desfasurarii inspectiei fiscale atunci cand nu se efectueaza la sediul social, conform art.103 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si nici dreptul de a fi informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale despre constatările inspectiei, conform art.107 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precum si nerespectarea dreptului de a-si prezenta in forma scrisa un punct de vedere, drept pentru care contestatoarea solicitata desfiintarea deciziei de impunere in totalitate, deoarece nerespectand drepturile contribuabilului, considera ca actul administrativ fiscal este lovit de nulitate.

In sustinerea celor de mai sus societatea precizeaza ca, inspectia fiscala s-a desfasurat la punctul de lucru al contribuabilului si la sediul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii.

De asemenea, societatea mentioneaza ca la sediul Administratiei Finantelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii s-a prezentat contabila societatii, aceasta fiind responsabila cu conducerea evidentei contabile iar organele de control in loc sa prezinte si sa supuna discutiei constatările pentru a-i acorda dreptul sa-si pregateasca si sa raspunda in scris la problemele aparute in timpul controlului, au in scris in raportul de inspectie fiscala ca reprezentantul legal al societatii nu s-a prezentat si au expediat decizia de impunere cu anexele aferente prin posta.

Societatea contestatoare mai invoca si faptul ca nu s-a respectat dreptul contribuabilului de a-si formula in scris punctul de vedere privind constatările organului de control intrucat prin invocarea adresei din 16.09.2008 organele de control in mod nejustificat si-au definitivat inspectia fiscala.

B.Motive de anulare a diferentelor de impozite si taxe bazate pe nelegalitatea constatarii

Societatea precizeaza ca, in mod nelegal si neintemeiat organele de control au facut constatari fara a le proba cu documente justificative si au procedat la stabilirea de diferente de impozite si taxe prin raportare la evidenta contabila, in loc sa se raporteze numai la declaratiile fiscale ale contribuabilului aferente perioadei impozabile verificate.

De asemenea, contestatoarea mentioneaza ca organele de inspectie fiscala nu au precizat in raportul de inspectie fiscala, pentru perioada verificata, care au fost obligatiile fiscale declarate de contribuabil pe fiecare tip de impozit si taxa verificata, cu sumele aferente fiecaruia, fara a stabili, daca declaratia fiscala a fost sau nu intocmita conform cu normele legale, daca operatiunile impozabile in totalitatea lor au fost sau nu declarate, fapt pentru care solicita anularea in totalitate a obligatiilor fiscale stabilite de organul de control prin decizia de impunere nr.*/2008.

Referitor la impozitul pe profit pentru anul fiscal 2006:

1) Contestatoare considera ca stabilirea de catre organele de inspectie fiscala de venituri impozabile, reprezentand diferenta favorabila de curs in suma de * lei ca urmare a evaluarii la incheierea exercitiului financiar a obligatiilor exprimate in valuta aferente contractelor de leasing financiar, este lipsita de temei de drept financiar, deoarece contractele de leasing financiar nu au generat pentru societate obligatii de plata in valuta, deoarece societatea nu plateste in euro pentru contractul de leasing incheiat cu o societate din Romania, ci plata se face obligatoriu in lei intre societati romanesti pe teritoriul Romaniei, conform Legii bancare romane, desi in contractele de leasing cu societati romane se mentioneaza scadentatul cu referire la euro.

Societatea contestatoare invoca faptul ca organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile O.M.F.P. nr.1753/2005 privind procedura de a inventaria in timpul inspectiei obligatiile in valuta pe fiecare creditor in parte si pe baza identificarii prin inventariere a soldurilor creditoare in valuta sa procedeze la evaluare. Societatea mai precizeaza in contestatie ca in contul "167" si contul "1687" se inregistreaza prin asimilare valoarea imprumutului financiar si a dobanzilor aferente, nefiind o obligatie certa si exigibila de plata la data bilantului contabil deoarece este conditionata de utilizarea in continuare a bunurilor de catre locatar, fiind din punct de vedere juridic comercial doar o promisiune de plata, iar acestea se supun tratamentului contabil al obligatiilor contingente si al provizioanelor, reglementat de prevederile pct.176 din OMFP nr.1752/2005, a caror inventariere si evaluare se face extracontabil, iar rezultatele evaluarii nu se inregistreaza in conturile de bilant (cu exceptia provizioanelor), nici de active, nici de pasive, nici de venituri si nici de cheltuieli, fiind prezentate in notele explicative la situatiile financiare anuale.

2) Referitor la justificarea avansurilor spre decontare ridicate anterior din caserie prin stingerea datoriilor catre furnizori in suma de * lei,

fara insa a prezenta documente justificative, societatea contestatoare sustine ca aceasta inregistrare contabila este reglementata prin O.M.F.P.nr.1752/2005, Cap.7- Functiunea conturilor, iar daca organul de inspectie fiscala a considerat ca o diminuare de obligatii este venit, atunci in acelasi mod de analiza trebuia sa considere ca diminuarea de active prin creditarea contului "542" este o cheltuiala.

In ceea ce priveste neprezentarea de documente justificative pentru operatiunea contabila inregistrata, se arata in contestatie ca aceasta este o operatiune contabila de natura unei plati de furnizori, prin compensarea unei obligatii fata de furnizori cu creanta fata de debitorii care au ridicat avansuri de trezorerie si are la baza documente justificative specifice naturii operatiilor de compensare, iar organele de inspectie fiscala nu au precizat care ar fi documentele justificative solicitate si neprezentate.

Totodata, contestatoarea considera ca prin modul in care au tratat organele de control notele contabile, s-a stabilit in mod neintemeiat de doua ori venituri, o data din furnizori debitati si inca o data din marfuri creditate, precizand in acest sens modul de inregistrare a operatiunilor contabile efectuate.

3) Referitor la diminuarea profitului impozabil cu suma de *** lei, societatea contestatoare invoca prevederile art.19 alin.(1) din Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in sensul ca prin inregistrarile contabile efectuate nu a fost influentat profitul impozabil ci doar cel contabil.

De asemenea, contestatoarea precizeaza ca organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere modul de intocmire si completare a Registrului de profit impozabil, acesta fiind singurul document justificativ al calcularii profitului impozabil si al impozitului pe profit, deci constatarile controlului nu s-au bazat pe documente justificative, ci pe aprecieri injuste.

Contestatoarea considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod nejustificat un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2006 in suma de *** lei pentru care au calculat si majorari de intarziere, fara insa sa le precizeze in mod distinct.

Referitor la impozitul pe profit pentru anul fiscal 2007:

1) Referitor la suma de *** lei, reprezentand diferenta de curs nefavorabila pentru anul 2007, contestatoarea considera ca, organele de inspectie fiscala atat pentru anul 2007, cat si pentru anul 2006, au modificat nelegal si neintemeiat baza impozabila a impozitului pe profit cu venituri si cu cheltuieli din diferente de curs valutar rezultate ca urmare a evaluarii la incheierea exercitiului financiar a obligatiilor in valuta aferente contractelor de leasing financiar, calculata la valoarea soldului conturilor "167" si "1687". In acest sens societatea invoca faptul ca nu are obligatii in valuta catre societatile de leasing, ci in lei, precum si faptul ca nu exista o obligatie certa si exigibila in valuta in soldul celor doua conturi, iar organul de inspectie nu a

respectat prevederile O.M.F.P. nr.1753/2004, deoarece nu a efectuat si nici nu a solicitat o inventariere a soldului conturilor in cauza, evaluarea facuta fiind lovita de nulitate si in consecinta constatarea este lovita de nulitate.

2) Societatea contestatoarea sustine ca stabilirea suplimentara in sarcina sa de profit impozabil in suma de *** lei, prin estimarea de catre organele de inspectie fiscala a veniturilor aferente inregistrarii contabile efectuate de catre societate prin note contabile nejustificate si considerate de catre organele de inspectie fiscala o vanzare de marfa, este neintemeiata si nelegala, deoarece inregistrarea din notele contabile in cauza, pe care le mentioneaza in contestatie, sunt de fapt note de corectie a unor rulaje eronate ale conturilor de marfuri si furnizori, care eronat au avut rulajele dublate si care provin din perioadele precedente.

Contestatoarea precizeaza ca, in timpul anului nu a verificat corectitudinea rulajelor conturilor de marfuri "371" si furnizori "401", iar in momentul in care a procedat la analiza comparativa intre contabilitatea financiara si contabilitatea de gestiune a observat aceste neconcordanțe, respectiv inregistrarea in contabilitatea financiara de doua ori a notelor contabile de intrare marfa, o data prin automatismul softului de gestiune si inca o data prin prelucrarea manuala, fapt pentru care a operat corectarea prin utilizarea de conturi de tranzit.

Totodata, societatea mai precizeaza ca in urma inventariilor efectuate de control in timpul inspectiei fiscale nu s-au constatat diferente in plus sau in minus fata de stocurile factice si documentele justificative.

Mai mult, societatea sustine ca notele contabile in cauza nu au la baza nicio factura de vanzare sau document de plata al furnizorilor, iar constatarea organelor de inspectie fiscala prin care creditarea contului de marfuri "371" este o vanzare de marfa, este neintemeiata, deoarece nu exista nicio factura de vanzare ca document in proba, precum si nici stabilirea de venituri impozabile din debitarea contului de furnizori "401", deoarece nu exista niciun document financiar sau juridic in proba din care sa rezulte o prescriere a furnizorilor.

3) Societatea contestatoare considera ca majorarea profitului impozabil cu suma de *** lei, reprezentand venituri din servicii de transport intracomunitar, este o masura nelegala aplicata de catre organele de inspectie fiscala, deoarece neinregistrarea acestor venituri in contabilitate, ca urmare a constatarii controlului, nu este de natura sa modifice profitul impozabil ci numai pe cel contabil, iar organele de control nu au facut proba neinregistrarii acestora in registrele fiscale si in veniturile impozabile operate in Registrul de calcul al impozitului pe profit.

4) De asemenea, societatea contestatoare considera ca majorarea profitului impozabil cu suma de *** lei, reprezentand venituri din livrare marfa pe piata interna este o masura nelegala aplicata de catre organele de inspectie fiscala, deoarece neinregistrarea acestor venituri in

contabilitate, ca urmare a constatarii controlului, nu este de natura sa modifice profitul impozabil ci numai pe cel contabil, iar organele de control nu au facut proba neinregistrarii acestora in registrele fiscale si in veniturile impozabile operate in Registrul de calcul al impozitului pe profit si nedecarate fiscal.

Totodata, societatea precizeaza ca daca livrarile de marfa de mai sus nu ar fi fost cuprinse in masa impozabila, profitul impozabil nu ar fi trebuit majorat cu intreaga valoare, ci numai cu diferenta intre veniturile realizate si cheltuielile efectuate pentru realizarea venitului respectiv.

Prin urmare, contestatoarea considera ca, intrucat organele de inspectie fiscala nu sustin cu documente probatorii constatarea neinregistrarii in contabilitate a facturilor de livrare marfa pe piata interna aferente lunii aprilie 2007, iar in decizia de impunere controlul nu a prezentat in mod exact temeiul de drept al masurii luate, decizia de impunere este lovita de nulitate absoluta.

5) Contestatoarea sustine ca masura luata de organele de inspectie fiscala in ceea ce priveste neacordarea dreptului de deducere a cheltuielii privind achizitionarea unui televizor color in suma de *** lei, este nelegala, deoarece acestea nu-si sustin temeinicia motivului de fapt al masurii de majorare a impozitului pe profit prin neprobarea cu documentul justificativ de calcul al profitului impozabil.

Totodata, societatea invoca faptul ca televizorul este un activ corporal aferent activitatii administrative si participa in mod indirect la realizarea de venituri, iar in conformitate cu prevederile art.24 din Codul fiscal, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa retrateze operatiunea de inregistrare in contabilitate ca mijloc fix amortizabil si implicit sa recunoasca costul cu amortizarea.

6) Societatea contestatoarea sustine ca, asa cum au constatat si organele de inspectie fiscala, prin declaratia anuala de impozit pe profit, a declarat in plus fata de nivelul legal un profit impozabil in suma de *** lei, prin inscrierea in mod eronat de doua ori atat a veniturilor rezultate din diferente de curs valutar cat si a cheltuielilor rezultate din diferente de curs valutar, suma care este cu mult peste eventualele venituri diminuate in declaratia fiscala pe anul 2006 si 2007, si care inlatura orice suspiciune cu privire la nedecarare unor eventuale diferente de impozit pe profit pe perioada verificata.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila pentru perioada 2006-2008:

1) Referitor la suma de *** lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata dedusa de societate, aferenta importurilor de marfuri din "G" de la "P", contestatoarea sustine ca neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata de catre organelor de inspectie fiscala este neintemeiata,

deoarece detine probe materiale inclusiv confirmarea organului vamal cu adresa nr.*/2008 prin care societatea nu a avut si nu are obligatii vamale neachitate.

Totodata, societatea invoca faptul ca organele de control nu au respectat prevederile art.64 alin.(2) din O.G.nr.92/2003, prin nesustinerea constatarii cu documente probatorii, respectiv neidentificarea numarului si seriei DVI, a documentelor de plata existente si nici nu a efectuat control incrucisat cu evidenta organelor vamale.

2) Societatea precizeaza ca in ceea ce priveste constatarea organelor de inspectie fiscala referitoare la taxa pe valoarea adaugata dedusa in suma de * lei pentru achizitia de cartofi efectuata pe baza de borderou de achizitie de la producatorul agricol I.V., este intemeiata, dar, intrucat organele de inspectie fiscala nu au operat exact in ordine numerica si nici cronologica in decizia de impunere temeiul de drept aferent acestei fapte, masura sanctionarii prin impunere in plata este lovita de nulitate.

3) In ceea ce priveste televizorul achizitionat de la "M", pe baza de factura legal intocmita, contestatoarea sustine ca organele de inspectie fiscala au anulat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de * lei, pe motiv ca acest bun nu ar fi utilizat in folosul operatiunilor taxabile, masura nelegala deoarece acesta a fost achizitionat pentru utilizare in sectorul economic-administrativ al afacerii (informare, comunicare), care participa in mod indirect la sustinerea activitatii de baza si participa implicit in aceeasi masura la sustinerea operatiunilor taxabile, chiar daca nu este instalat direct numai la locul activitatilor care genereaza strict operatiuni taxabile.

4) Societatea contestatoare sustine ca masura luata de organele de inspectie fiscala, respectiv nerecunoasterea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de * lei pentru achizitiile intracomunitare pentru care nu detine facturi sau autofacturi, nu este intemeiata si nici legala, deoarece, conditia de deductibilitate a fost indeplinita de catre societate, prin respectarea art.146, alin.(1), lit.e), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, si anume:

- a detinut o factura (emisa prin fax sau e-mail, fiind valabila chiar si o copie in xerox, deoarece legiuitorul prin textul legii nu pune conditia de format si nici de originalitate si nu apare explicit in lege si nici in normele de aplicare ce se intelege prin originalitatea unei facturi emise de un furnizor intracomunitar), sau a intocmit o autofactura care a cuprins elementele de informatie prevazute prin art.155¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal. Mai mult, societatea sustine faptul ca exista autofacturi care au fost emise atunci cand nu au fost primite in termen facturile emise de furnizorii intracomunitari, dar ca organul de control nu le-a identificat. Societatea precizeaza ca aceste autofacturi au fost intocmite de fiecare data cand a fost necesar acest lucru, pentru ca din ele au fost preluate

informatiile pentru inregistrarea in evidenta contabila si in declaratiile fiscale depuse in mod complet si in termen la organele fiscale.

- a inregistrat taxa pe valoarea adaugata ca taxa colectata in decontul aferent perioadei fiscale in care a luat nastere exigibilitatea, fapt recunoscut si de catre organele de inspectie fiscala, deci societatea a evidentiat in deconturile de TVA, taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor intracomunitare atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila, conform prevederilor art.157, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la data de 01.01.2007.

Totodata, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au procedat la identificarea si verificarea documentelor care au stat la baza achizitiilor intracomunitare, constatarea fiind nedocumentata si neprobata material, iar impunerea este lovita de nulitate deoarece temeiul de drept nu este inscris in ordine numerica pe motivul de fapt in decizia de impunere.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata:

1) Contestatoarea considera ca stabilirea suplimentara in sarcina societatii de catre organele de control a taxei pe valoarea adaugata colectata in suma de *** lei, aferenta livrarilor de marfa pe piata interna, este neintemeiata legal deoarece, in raportul de inspectie fiscala:

- nu este prezentata o lista cu fiecare factura (nr., data, client, marfa, valoare, tva aferent) care nu ar fi fost inscrisa in jurnalele de vanzari si nedeclarata fiscal;

- nu s-a facut nici o mentiune referitoare la valorile inregistrate in contabilitate, in registrele fiscale si deconturile de TVA prin care sa sustina si sa probeze constatarea in mod exact a fiecarei facturi de vanzare in parte si care nu a fost cuprinsa in baza impozabila;

- nu s-a intocmit o situatie a neconcordanțelor intre evidenta contabila si evidenta fiscala care sa prezinte sumele in minus sau plus declarate, din care sa se fi constatat diferentele nete, fiind posibil ca o factura sa nu fie inscrisa in registrul fiscal al lunii curente dar sa fie inscrisa in registrul fiscal al lunii imediat urmatoare.

Totodata, societatea invoca faptul ca organele de control nu au respectat normele legale privind efectuarea inventarierii creantelor si obligatiilor impuse prin O.M.F.P.nr.1753/2004 si nici normele legale privind metodica si procedurile de inspectie fiscala impuse de Titlul VII din O.G. nr.92/2003 si H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.nr.92/2003 prind Codul de procedura fiscala.

2) Societatea sustine in contestatie ca impunerea organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de *** lei este neintemeiata legal, deoarece acestea nu au respectat normele legale privind efectuarea inventarierii creantelor si obligatiilor impuse prin O.M.F.P.nr.1753/2004 si normele legale privind metodica si procedurile de inspectie fiscala impuse de Titlul VII din O.G. nr.92/2003 si

H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, respectiv:

- controlul nu a prezentat nicio lista cu fiecare DVI (nr., data, client, marfa, valoare, TVA aferent), nu a procedat la inventarierea si prezentarea fiecărei declaratii vamale de import care nu ar fi fost inscrisa in jurnalele de vanzari si nedeclarata fiscal;

- nu a verificat daca societatea a platit sau nu TVA in vama la acele importuri, deoarece in ianuarie 2007 A.N.A.F. prin Directia Generala a Vamilor a emis o circulara prin care nu a dat liber de vama la importuri fara plata drepturilor vamale, circulara A.N.A.F. ;

- nu a intocmit o situatie a neconcordanțelor intre evidenta contabila si evidenta fiscala din care sa se constate diferente nete, fiind posibil ca o DVI sa nu fie inscrisa in registrul fiscal al lunii curente dar sa fie inscrisa in registrul fiscal al lunii imediat urmatoare.

3) a) Societatea sustine ca temeiul de drept, respectiv art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, invocat de organele de inspectie fiscala nu are legatura de cauzalitate cu natura economica a operatiei, deoarece societatea nu a pus nicio marfa la dispozitia altor persoane in mod gratuit. Mai mult, controlul a efectuat inventarierea stocurilor de marfa fara sa constate diferente in plus sau in minus si fara sa constate iesiri de marfa catre diverse persoane cu titlu gratuit.

In sustinerea contestatiei, societatea precizeaza ca notele contabile considerate de catre organele de inspectie fiscala ca au diminuat nejustificat, cu suma de *** lei, stocul de marfa evidentiat in contabilitate si implicit au diminuat si taxa pe valoarea adaugata colectata, au reprezentat, de fapt, inregistrari de corectii ale rulajelor conturilor de marfa pentru a anula unele dublari eronate de intrari de marfuri.

b) Referitor la suma *** lei, pe care organele de inspectie fiscala au considerat-o venit din vanzarea de marfuri aferenta lunii iulie 2008, deoarece societatea nu a prezentat documente justificative si pentru care au calculat si taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de *** lei, societatea precizeaza ca in contul "707-Venituri din vanzarea marfurilor" a inregistrat in totalitate vanzarile de marfuri din luna iulie 2008, iar organele de inspectie fiscala nu au neidentificat nicio factura de vanzare marfa neinregistrata, rulajul creditor al contului "707" fiind egal cu valoarea vanzarilor inscrise in registrul de vanzari si in decontul de TVA.

Societatea mai precizeaza ca rulajul debitor al contului "607" a fost mai mare cu suma de *** lei fata de rulajul creditor al contului "707", printr-o dublare contabila eronata, care s-a corectat in perioada urmatoare pana la data depunerii declaratiei de impozit pe profit la trim.III 2008, si nu este o vanzare de marfa sau un transfer al marfii cu titlu gratuit asa cum o considera organele de inspectie fiscala.

Contestatoarea sustine ca, in mod eronat, organele de inspectie fiscala au tratat operatiunea de corectie a rulajelor conturilor de furnizori si conturilor de marfa ca un venit din furnizori anulasi ca o livrare de marfa,

la care au mai aplicat si taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de *** lei.

Mai mult, societatea precizeaza ca perioada iulie 2008 nu a fost cuprinsa in Avizul de inspectie fiscala nr.*/.2008, perioada avizata fiind pana la 30.06.2008, iar organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile art.101 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Totodata, societatea invoca faptul ca prin nerespectarea normelor legale privind efectuarea inventarierii si identificarea documentelor de vanzare considerate neinregistrate, reglementate prin O.M.F.P.nr.1753/2004, precum si nerespectarea prevederilor impuse de Titlul VII din O.G.nr.92/2003 si H.G.nr.1050/2004, decizia de impunere pentru diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei si majorarile aferente este lovita de nulitate.

4) Societatea contestatoare considera ca, in ceea ce priveste constatarea organelor de inspectie referitoare la diminuarea taxei pe valoarea adaugata colectata cu suma de *** lei, aceasta este nelegala, deoarece nu au probat material constatarea, in raportul de inspectie fiscala nu se precizeaza in mod nominal numarul si data facturii, valoarea fiecareia, bunurile vandute, clientii, etc. Mai mult, societatea precizeaza ca organele de control nu au verificat daca facturile in cauza au fost inregistrate in jurnalul (registru) de vanzari TVA si daca au fost cuprinse in rd.6 "livrari de bunuri sau prestari de servicii taxabile" din decontul de TVA depus la organul fiscal sub nr.*/25.05.2007.

5) Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata inscrisa in factura nr.*/2006 si majorata nejustificat cu suma de *** lei, societatea, facand o comparatie cu celelalte constatari ale organelor de inspectie fiscala, precizeaza faptul ca, acolo unde acestea au avut date certe si documente justificative identificate, le-au prezentat in raportul de inspectie fiscala si au facut distinctie intre evidenta contabila si evidenta fiscala cu declaratiile fiscale aferente.

Mai mult, societatea, in sustinerea contestatiei, precizeaza ca evidenta contabila este supusa regulilor de intocmire si prezentare a situatiilor financiare prevazute in Legea nr.82/1991 a contabilitatii, iar evidenta fiscala si declaratiile fiscale sunt supuse regulilor de intocmire si declarare prevazute de Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si de O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, respectiv o eroare contabila nu determina implicit si o eroare fiscala, iar tratamentul fiscal aplicat de organele de inspectie fiscala, fara a sustine erorile contabile cu probe materiale de drept fiscal, este lovit de nulitate.

Avand in vedere precizarile invocate in contestatie, societatea contestatoare solicita anularea deciziei de impunere nr.*/2008 si implicit

anularea in totalitate a impozitelor, taxelor si majorarilor de intarziere aferente, in suma totala de *** lei, precum si anularea procesului verbal de control nr.*/2008, in care au fost consemnate fapte si constatari pe care organele de inspectie fiscala le-au considerat in mod neintemeiat ca au condus la prejudicierea bugetului de stat.

II. Prin raportul de inspectiei fiscala nr. */2008, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.*/2008 contestata, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice "D"-Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii, au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit, perioada supusa verificarii a fost 01.01.2006-31.12.2007.

Pentru anul fiscal 2006, organele de inspectie fiscala au constatat:

1) Societatea nu a procedat la evaluarea sumelor reprezentand ratele principale si dobanzile pe care le mai avea de achitat in cadrul contractelor de leasing financiar in valuta incheiate cu S.C. "R" S.A., S.C. "L" S.R.L. si S.C. "M" S.A., evidentiata in contabilitate in soldurile creditoare ale conturilor "167-Alte imprumuturi si datorii asimilate" si "1687-Dobanzi aferente altor imprumuturi si datorii asimilate", raportat la cursul de schimb comunicat de B.N.R. pentru data de 31.12.2006 (1 EUR=3,3817 lei).

In conformitate cu O.M.F.P. nr.1752 din 17 noiembrie 2005, pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, Sectiunea 7-Reguli de evaluare, Subsectiunea 7.1.3., in vigoare la acea data si cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, inspectia fiscala a procedat la stabilirea diferentelor de curs valutar pentru sumele ramase de achitat locatorului, fata de cursul la care au fost raportate in situatiile financiare anterioare si cursul de schimb de la data incheierii exercitiului financiar 2006, rezultand o diferenta favorabila de curs valutar in suma de *** lei, care trebuia inregistrata de societate la venituri impozabile (in rulajul creditor al contului "765").

2) Pentru luna martie 2006, s-a constatat ca societatea a evidentiata in contabilitate justificarea avansurilor spre decontare, ridicate anterior din caserie, prin stingerea datoriilor catre furnizori in suma de *** lei, fara a prezenta documente justificative. Inregistrarea contabila mentionata a avut ca efect o crestere a beneficiilor economice ale societatii, prin diminuarea datoriilor care trebuiau achitate catre furnizori.

In conformitate cu prevederile O.M.F.P. nr.1752 din 17 noiembrie 2005, pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, Sectiunea 7-Reguli de evaluare, Subsectiunea 7.10.1-Venituri, art.209, alin.(1) si alin.(3), si cu prevederile art.19, alin.(1)

din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data, s-a stabilit ca suma de *** lei intra in categoria veniturilor impozabile la calculul profitului impozabil.

3) In luna decembrie 2006, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a efectuat in mod nejustificat inregistrari in evidenta contabila si corectii nejustificate ale conturilor de cheltuieli, care au avut ca efect majorarea rulajului debitor al contului "121-Profit si pierdere" si implicit diminuarea profitului contabil si a profitului impozabil cu suma de *** lei.

De asemenea, in declaratia privind impozitul pe profit pentru anul 2006, societatea a raportat un profit impozabil in suma de *** lei, pentru care a calculat si declarat impozit pe profit in suma de *** lei.

Tinand cont de veniturile impozabile declarate de contribuabil in suma de *** lei, veniturile impozabile stabilite suplimentar de inspectia fiscala in suma de *** lei, de corectiile nejustificate ale contului "121-Profit si pierdere" si ale conturilor de cheltuieli in suma de *** lei, de cheltuielile totale in suma de *** lei si de cheltuielile nedeductibile declarate de contribuabil in suma de *** lei, si in conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data, s-a stabilit un profit impozabil in suma de *** lei, caruia ii corespunde un impozit pe profit in suma de *** lei.

Astfel, pentru anul 2006 s-a stabilit in sarcina contribuabilului un impozit pe profit suplimentar in suma de *** lei.

Pentru anul fiscal 2007, organele de inspectie fiscala au constata ca:

1) Societatea nu a procedat la evaluarea sumelor reprezentand ratele principale si dobanzile pe care le mai avea de achitat in cadrul contractelor de leasing financiar in valuta incheiate cu S.C. "R" S.A., S.C. "L" S.R.L. si S.C. "M" S.A., evidentiata in contabilitate in soldurile creditoare ale conturilor "167-Alte imprumuturi si datorii asimilate" si "1687-Dobanzi aferente altor imprumuturi si datorii asimilate", raportat la cursul de schimb comunicat de B.N.R. pentru data de 31.12.2007 (1 EUR=3,6102 lei).

In conformitate cu O.M.F.P. Nr.1752 din 17 noiembrie 2005, pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, Sectiunea 7-Reguli de evaluare, Subsectiunea 7.1.3., in vigoare la acea data si cu prevederile art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, inspectia fiscala a procedat la stabilirea diferentelor de curs valutar pentru sumele ramase de achitat locatorului, fata de cursul la care au fost raportate in situatiile financiare anterioare si cursul de schimb de la data incheierii exercitiului financiar 2007.

Conform calculelor efectuate de inspectia fiscala pentru determinarea profitului impozabil pentru anul 2006, la data de 31.12.2006, suma corectata a soldurilor creditoare ale conturilor "167" si "1687" a fost de *** lei. In cursul anului 2007 a fost achitata locatorului suma de *** lei,

ramanand de achitat un sold de *** lei (***) lei - *** lei), iar la incheierea exercitiului financiar 2007 suma datoriei in valuta raportata la cursul de schimb din data de 31.12.2007, a fost de *** lei, rezultand, in acest caz, o diferenta nefavorabila de curs valutar in suma de *** lei, care trebuia inregistrata la cheltuieli deductibile, in rulajul debitor al contului "665".

2) Societatea a efectuat inregistrari nejustificate, in perioada ianuarie 2007-august 2007, care au dus la diminuarea stocului de marfa evidentiat in contabilitate cu suma *** lei, fara a inregistra venituri si a colecta taxa pe valoarea adaugata.

Deoarece nu au fost prezentate documente privind eventualele furturi, sustrageri ale marfurilor aflate in stoc, iar contabilitatea stocului de marfa a fost tinuta cantitativ si valoric si descarcarea gestiunii de marfa s-a facut la pret de achizitie, organele de inspectie fiscala au procedat, in conformitate cu prevederile art.66, alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare la acea data, la estimarea bazei de impunere, pe baza unui adaos comercial mediu practicat de societate in 2007, obtinut prin raportarea diferentei dintre rulajul creditor cumulat al contului "707 - Venituri din vanzarea marfurilor" si rulajul debitor cumulat al contului "607 - Cheltuieli privind marfurile" la rulajul cumulat al contului "607 - Cheltuieli privind marfurile", conform balantei de verificare intocmite la 31.12.2007, rezultand un adaos comercial mediu de ***%.

Astfel, la rulajul creditor al contului "371-Marfuri", aferent inregistrarilor contabile mentionate mai sus, in suma totala de *** lei i s-a aplicat adaosul comercial mediu calculat pentru anul 2007, de ***%, obtinandu-se suma de *** lei, care trebuia inregistrata de societate in categoria veniturilor impozabile, contul "707-Venituri din vanzarea marfurilor", concomitent cu inregistrarea sumei de *** lei in categoria cheltuielilor deductibile.

Procedand in modul aratat si aplicand prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, inspectia fiscala a stabilit un profit impozabil suplimentar in suma de *** lei.

3) Pentru luna martie 2007, s-a constatat ca societatea nu a evidentiat in contabilitate facturile emise pentru serviciile de transport intracomunitar efectuate pentru clientul extern "L" din "G", diminuand profitul impozabil cu suma de *** lei.

4) Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna aprilie 2007, societatea a emis facturi de livrare marfa pe piata interna, corect intocmite, dar care nu au fost evidentiata in contabilitate. Suma livrarilor de marfa neinregistrate in evidenta contabila este de *** lei, din care *** lei reprezinta baza impozabila, cu care s-a diminuat profitul impozabil aferent lui 2007, iar *** lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata.

5) Societatea a inclus direct pe costuri, in baza facturii nr.*/2007, emisa de S.C."M"S.R.L., contravaloarea unui televizor LCD marca LG, in suma de * lei, suma tratata de catre contribuabil drept cheltuiala deductibila la calculul profitului.

Tinand cont de obiectul de activitate declarat si practicat de societate, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca aceasta cheltuiala nu participa la realizarea de venituri impozabile.

6) Prin declaratia privind impozitul pe profit pentru anul 2007, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr.*/2008, societatea a raportat pentru anul 2007 un profit impozabil in suma de * lei, pentru care a calculat si declarat impozit pe profit in suma de * lei. S-a constatat ca societatea a dublat suma de * lei, reprezentand venituri din diferente de curs valutar, prin inscrierea acestei sume atat in cuantumul de la randul *4-Venituri financiare* cat si la randul *11-Elemente similare veniturilor* si concomitent a dublat suma de * lei, reprezentand cheltuieli cu diferente de curs valutar, prin inscrierea acestei sume atat in cuantumul inscris la randul *5-Cheltuieli financiare* cat si la randul *12-Elemente similare cheltuielilor*.

Tinand cont de cele prezentate, organele de inspectie fiscala au procedat in conformitate cu art.19, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data, la recalcularea profitului impozabil pentru anul 2007, stabilind in sarcina contribuabilului un impozit pe profit suplimentar de plata pentru anul fiscal 2007 in suma de * lei, ca diferenta intre * lei, reprezentand impozit pe profit recalculat si * lei, reprezentand impozit pe profit calculat si declarat de societate.

Astfel, pentru perioada supusa verificarii, respectiv 01.01.2006-31.12.2007, s-a stabilit in sarcina contribuabilului un **impozit pe profit suplimentar** in suma de * lei, * lei pentru anul fiscal 2006 si * lei pentru anul fiscal 2007, pentru care organele de inspectie fiscala au calculat **obligatii fiscale accesorii** in suma de * lei, conform anexei nr.2.

Obligatiile fiscale accesorii au fost calculate pana la data de */2008.

In ceea ce priveste **taxa pe valoarea adaugata**, perioada supusa efectiv verificarii este 01.05.2006-31.07.2008, care difera de perioada din avizul de inspectie fiscala, respectiv 01.05.2006-30.06.2008, ca urmare a faptului ca organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna iulie 2008, contribuabilul verificat a evidentiat in contabilitate descarcarea gestiunii de marfa la o valoare mult mai mare decat cuantumul veniturilor din vanzarea marfurilor, fara a prezenta documente justificative pentru aceasta operatiune.

Totodata, S.C. "N" S.R.L. a avut calitatea de operator intracomunitar si a efectuat operatiuni intracomunitare in perioada 01.01.2007-31.07.2008, fiind semnalate neconcordante in ceea ce priveste livrarile si achizitiile intracomunitare prin raportul Compartimentului de Schimb International de Informatii nr.*/2008. Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor intracomunitare raportate de catre contribuabilul verificat, tratamentul fiscal se prezinta la subcapitolul "**Taxa pe valoarea adaugata deductibila**".

Referitor la taxa pe valoarea adaugata deductibila, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

1) In lunile noiembrie si decembrie 2006, societatea a dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata aferenta importurilor de marfuri din "G" de la "P" in suma totala de *** lei, *** lei aferenta lunii noiembrie 2006 si *** lei aferenta lunii decembrie 2006, prin inregistrarea in evidenta contabila, in jurnalul de cumparari si balanta de verificare, a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in declaratiile vamale de import si neachitata la organul vamal, incalcand prevederile art.145 alin.(3), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data.

2) In luna februarie 2007, societatea a dedus in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei prin achizitia de cartofi efectuata pe baza de borderou de achizitie de la producatorul agricol I.V., incalcand astfel, prevederile art.146, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data.

3) Totodata, pentru televizorul LCD marca LG, inclus direct pe cheltuieli in luna mai 2007, s-a constatat ca societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei, incalcand prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data, deoarece bunul respectiv nu era destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabilului verificat.

4) Pentru unele achizitii intracomunitare, societatea nu detine facturi emise de operatorii intracomunitari, sau in lipsa acestora de autofacturi (in conditiile art.155¹, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data), dar a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in baza unor facturi proforme transmise in copie pe fax sau prin mail, respectiv in baza unor "avize de expeditie" neinsotite de facturi sau doar in baza documentului de transport CMR.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a exercitat in mod nejustificat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de *** lei, aferenta achizitiilor intracomunitare pentru care nu detine facturi sau autofacturi, fiind incalcate prevederile art.146, alin.(1), lit.e), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea

data, si prevederile pct.46, alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 de aprobare a Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

1) In perioada 01.01.2007-31.07.2008, pentru vanzarea pe piata interna de marfuri achizitionate din tari membre ale Uniunii Europene, desi facturile de livrare au fost intocmite corect cu TVA, prin jurnalele de vanzari si deconturile de TVA nu a fost colectata taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor livrari, diminuand astfel taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de *** lei, si incalcand prevederile art.137, alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data.

2) In perioada 01.01.2007-31.03.2007, s-a constatat ca societatea verificata si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta marfurilor importate de la "U" si "A", in suma de *** lei, fara a colecta, concomitent, taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei deduse, desi conform prevederilor art.157, alin.(4) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data, pentru importul de bunuri nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA, contribuabilul avand obligatia de a evidentia taxa aferenta bunurilor importate in decontul de TVA, atat ca taxa colectata cat si ca taxa deductibila.

3) Organele de inspectie fiscala precizeaza ca, asa cum s-a prezentat si in subcapitolul "Impozitul pe profit" in lunile ianuarie, martie, aprilie, mai, iunie, iulie si august 2007, in baza articolelor contabile in suma de *** lei, precum si in luna februarie 2008, in baza articolului contabil: "401-Furnizori"="371-Marfuri" cu suma de *** lei, societatea a efectuat inregistrari nejustificate, care au dus la diminuarea stocului de marfa evidentiata in contabilitate, fara a inregistra venituri si fara a colecta taxa pe valoarea adaugata.

De asemenea, in luna iulie 2008, valoarea vanzarilor de marfa, rulaj creditor cont "707-Venituri din vanzarea marfurilor" a fost in suma de *** lei, iar descarcarea gestiunii de marfa, rulaj debitor "607-Cheltuieli privind marfurile"=rulaj creditor "371-Marfuri" s-a efectuat la nivelul sumei de *** lei, in aceasta suma fiind inclusa si contravaloarea marfurilor in suma de *** lei, lasate in custodie la SC "Z" SRL. Pentru diferenta de *** lei, societatea nu a prezentat documente justificative.

Avand in vedere cele prezentate si in conformitate cu prevederile art.66 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere pe baza unui adaos comercial mediu practicat de societate in 2007, respectiv ***%, iar pentru luna februarie 2008, au calculat un adaos comercial mediu practicat de catre societate de ***%.

Pornind de la rulajul creditor al contului "371 - Marfuri" aferent inregistrarii contabile mentionate, in suma totala de *** lei, caruia i s-a aplicat adaosul comercial mediu pentru anul 2007 de **%, respectiv *** lei careia i s-a aplicat adaosul comercial mediu pentru anul 2008 de **%, precum si a sumei nejustificate de *** lei aferenta lunii iulie 2008, s-a obtinut suma totala de *** lei, care reprezinta baza impozabila pentru care societatea avea obligatia de a colecta taxa pe valoarea adaugata, in suma totala de *** lei.

Procedand astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de *** lei, incalcannd prevederile art.128 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data.

4) In luna aprilie 2007, societatea a emis facturi de livrare marfa pe piata interna, corect intocmite, dar care nu au fost evidentiata in contabilitate. Suma livrarilor de marfa neinregistrate in evidenta contabila este de *** lei, din care *** lei reprezinta baza impozabila si *** lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata, diminuand in acest fel taxa pe valoarea adaugata colectata cu suma de *** lei si incalcannd prevederile art.137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, in vigoare la acea data.

5) Totodata, s-a constatat ca in luna august 2006, societatea a inregistrat in evidenta contabila, in jurnalul de vanzari, balanta de verificare si a preluat in decontul de TVA, factura fiscala de livrare marfuri seria *** nr.*/2006, client S.C. "E" S.R.L., baza impozabila fiind in valoare de *** lei, iar taxa pe valoarea adaugata colectata inscrisa in factura mentionata fiind in suma de *** lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a calculat eronat taxa pe valoarea adaugata colectata, bazei impozabile in valoare *** lei, corespunzandu-i o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de *** lei, rezultand o diferenta in suma de *** lei prin care s-a majorat taxa pe valoarea adaugata colectata evidentiata in contabilitate si declarata prin decontul lunar de TVA.

Astfel, procedand la calcularea diferentelor dintre taxa pe valoarea adaugata de plata/de rambursat determinata de inspectia fiscala si taxa pe valoarea adaugata de plata/de rambursat declarata de societate, pentru perioada 01.05.2006-31.07.2008, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contribuabilului verificat, obligatie suplimentara de plata in suma totala de *** lei.

Pentru suma de *** lei, reprezentand **taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar** in sarcina contribuabilului, organele de inspectie fiscala au calculat pentru perioadele in care agentul economic s-a aflat in pozitia de debitor al bugetului de stat din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata **majorari de intarziere**, in suma de *** lei, conform

anexei nr.4, in conformitate cu prevederile art.119 si art.120 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat.

Obligatiile fiscale accesorii au fost calculate pana la data de ***2008.

Deoarece, organele de inspectie fiscala au constatat fapte care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni prevazute de Legea nr.241/2005, prin adresa nr.*/2008 au sesizat organele de cercetare penala, in conformitate cu prevederile art.108 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, formuland plangerea penala inregistrata sub nr.*/2008 si inaintata Parchetului de pe langa Judecatoria "C", totodata intocmind si procesul verbal nr.*/2008, pe care contribuabilul a refuzat sa-l semneze si in care s-a consemnat un prejudiciu in suma totala de *** lei, reprezentand impozit pe profit suplimentar sustras la plata in suma de *** lei si taxa pe valoarea adaugata suplimentara sustrasa la plata in suma de *** lei.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

A. Referitor la motivele de nulitate, invocate de societate, pentru incalcarea dreptului contribuabilului de a stabili cu acordul acestuia locul desfasurarii inspectiei fiscale si dreptul de a fi informat despre constatarile inspectiei fiscale, precum si dreptul de a-si prezenta in forma scrisa punctul de vedere, se retine ca potrivit art.46 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasa de *“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3) [...]”*.

Analizand actele administrative fiscale existente la dosarul cauzei si invocate de contestatoare s-a constatat ca acestea contin toate elementele mentionate de catre legiuitor in cuprinsul art.46 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Avand in vedere cele de mai sus, nulitatea actelor administrative fiscale nu poate fi atrasa de incalcarea drepturilor contribuabilului privind acordul acestuia asupra stabilirii locului de desfasurare a inspectiei fiscale, a dreptului de a fi informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale si a dreptului de a-si prezenta in forma scrisa punctul de vedere, respectiv de eventuala neprezentare de catre organele de inspectie fiscala in mod exact a temeiului de drept si neinscrierea punctual intr-o ordine numerica sau cronologica a acestora.

A.1. In ceea ce priveste argumentul invocat de contestatoare referitor la **nerespectarea dreptului contribuabilului privind alegerea locului de desfasurare a inspectiei fiscale** prin exprimarea in scris a acordului sau, in cazul in care inspectia nu se efectueaza la sediul social, se retine ca potrivit prevederilor art.103 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata *“Inspectia fiscala se desfasoara, de regula, în spatiile de lucru ale contribuabilului. Contribuabilul trebuie sa puna la dispozitie un spatiu adecvat, precum si logistica necesara desfasurarii inspectiei fiscale.”* si deci, nu se stipuleaza obligativitatea efectuării inspectiei fiscale la sediul social.

Mai mult, pentru a veni in sprijinul contribuabililor supusi inspectiei fiscale, legiuitorul a reglementat posibilitatea desfasurarii actiunii de inspectie fiscala si la sediul organului fiscal, astfel incat sa afecteze cat mai putin activitatea curenta a contribuabilului, conform prevederilor art.103 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia *“Daca nu exista un spatiu de lucru adecvat pentru derularea inspectiei fiscale, atunci activitatea de inspectie se va putea desfasura la sediul organului fiscal sau in orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul.”*, fara insa a se preciza obligativitatea exprimării in scris a acordului contribuabilului, precum si prevederilor art.105 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit caruia *“Inspectia fiscala va fi efectuata in asa fel încat sa afecteze cat mai putin activitatea curenta a contribuabililor[...].”*

Avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca inspectia fiscala s-a efectuat la punctul de lucru al contribuabilului si la sediul Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii "D", conform mentiunii din raportul de inspectie fiscala nr.*/2008, acest argument al societatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, sustinerile contestatoarei cu privire la nerespectarea de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor art.103 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fiind neintemeiate.

A.2. Referitor la argumentele contestatoarei cu privire la **incalcarea dreptului contribuabilului de a fi informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale** se retine ca, potrivit art.107 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *“Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale asupra constatarilor rezultate din inspectia fiscala.”*

Asa cum rezulta din adresa nr.*/16.09.2008 si din nota explicativa din data de 24.09.2008, anexate in copie la dosarul cauzei, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au solicitat prezenta reprezentantului legal al societatii sau a imputernicitului acestuia, dupa caz, in vederea oferirii de explicatii scrise si discutarea constatarilor inspectiei fiscale, prezentandu-se la sediul Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii "D" d-na."G" si d-na."B" care au solicitat, conform

adresei nr.*/25.09.2008, suspendarea temporara a controlului fiscal pana la rezolvarea **erorilor contabile constatate in timpul controlului.**

Astfel, avand in vedere cele precizate mai sus, nici acest argument nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, deoarece se retine faptul ca societatea contestatoare a luat cunostinta de constatarile rezultate pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale, in conformitate cu prevederile art.107 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

A.3. Referitor la invocarea contestatoarei privind **nerespectarea dreptului contribuabilului de a-si prezenta in forma scrisa un punct de vedere**, se retine ca potrivit art.9 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *“Inaintea luarii deciziei organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei.”* coroborat cu prevederile art.107 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede:

“[...] (2) La încheierea inspectiei fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările si consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1),

[...]

(3) Data, ora si locul prezentarii concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul sa prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale.”, insa, din dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspectie fiscala - pag.16 - in care se precizeaza ca “ deoarece pana la data de 26.09.2008 reprezentantul legal al contribuabilului verificat, sau imputernicitul acestuia dupa caz, nu au dat curs invitatiei organelor de inspectie fiscala, decizia de impunere, raportul de inspectie fiscala si anexele, vor fi comunicate contribuabilului verificat in conformitate cu prevederile art.44 alin.(2) lit.c si dupa caz lit.d) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare. De asemenea, reprezentantii contribuabilului nu au formulat punct de vedere scris asupra constatarilor inspectiei fiscale.”, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au incalcat dreptul contribuabilului de a-si exprima un punct de vedere, contribuabilul fiind cel care nu si-a exercitat acest drept.

Avand in vedere cele de mai sus, nici acest argument al societatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei, aceasta nefiind prejudiciata in dreptul de a fi ascultata in raport de dispozitiile legale invocate.

B. Referitor la suma de * lei, reprezentand impozit pe profit in suma de *** lei, majorari de intarziere in suma de *** lei aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de *****

lei si majorari de intarziere in suma de * lei aferente taxei pe valoarea adaugata**, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei in conditiile in care organele de inspectie fiscala au sesizat organele de urmarire si cercetare penala cu privire la aspectele constatate, urmand a se stabili daca faptele consemnate intrunesc elementele constitutive ale unei infractiuni.

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare, la contractele de leasing financiar in valuta, nu a efectuat evaluarea la finele exercitiului financiar 2006, respectiv 2007, situatie in care au procedat la stabilirea de diferente curs valutar, rezultand diferente favorabile in suma de *** lei pentru anul 2006 si diferente nefavorabile de curs valutar in suma de *** lei pentru anul 2007.

Totodata, in luna martie 2006, societatea a evidentiat in contabilitate justificarea avansurilor spre decontare, ridicate anterior din caserie prin stingerea datoriilor catre furnizori, in suma totala de *** lei, fara a prezenta organelor de inspectie fiscala documente justificative pentru operatiunea inregistrata in evidenta contabila.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna decembrie 2006 societatea a efectuat in mod nejustificat inregistrari in evidenta contabila si corectii nejustificate ale conturilor de cheltuieli, care au avut ca efect diminuarea profitului contabil si impozabil cu suma de *** lei.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada ianuarie-august 2007 si luna februarie 2008, societatea a efectuat inregistrari nejustificate care au dus la diminuarea stocului de marfa evidentiat in contabilitate cu suma de *** lei, fara a inregistra venituri si a colecta taxa pe valoarea adaugata. Deoarece, societatea nu a prezentat documente privind eventualele furturi sau sustrageri ale marfurilor aflate in stoc, organele de inspectie fiscala au stabilit un profit impozabil suplimentar pentru anul fiscal 2007 in suma de *** lei. Totodata pentru perioada ianuarie-august 2007, precum si pentru luna februarie 2008 si iulie 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de *** lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a evidentiat in contabilitate facturile emise in luna martie 2007, pentru serviciile de transport intracomunitar efectuate pentru clientul extern "L" "G" in suma de *** lei, precum si cele emise in luna aprilie 2007 pentru marfa livrata pe piata interna in valoarea totala de *** lei, din care *** lei reprezinta baza impozabila, iar *** lei reprezinta taxa pe valoarea adaugata colectata.

Totodata, in luna mai 2007 societatea a achizitionat un televizor LCD, incluzand direct pe cheltuieli contravaloarea acestuia, in suma de *** lei, cheltuiala considerata de catre organele de inspectie fiscala, tinand cont de obiectul de activitate declarat si practicat de societate, ca nu participa la realizarea de venituri impozabile.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 01.01.2007-31.07.2008, pentru vanzarea pe piata interna de marfuri achizitionate din tarile membre ale Uniunii Europene, desi facturile de livrare au fost intocmite corect cu TVA, prin jurnalele de vanzari si deconturile de TVA nu a fost colectata taxa pe valoarea adaugata aferenta acestor livrari in suma de *** lei.

Urmare a suspiciunilor create in timpul inspectiei fiscale generale si a constatarii unor acte si fapte de comert cu incalcarea normelor legale care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni, avand consecinta in fraudarea bugetului consolidat de stat, organele de inspectie fiscala ale Administratiei finantelor publice pentru contribuabili mijlocii din cadrul Directiei generale a finantelor publice "D", in conformitate cu art. 108 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, au procedat la incheierea procesului verbal nr.***/2008 in vederea inaintarii sesizarii organelor de urmarire si cercetare penala pentru stabilirea existentei sau inexistentei infractiunii reglementata de Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, ale carui constatari se regasesc si in raportul de inspectie fiscala care a stat la baza intocmirii deciziei de impunere contestate.

Astfel, in baza procesului verbal a fost formulata plangere penala impotriva S.C. "N" S.R.L. si a reprezentantului legal al acesteia dl."T", inregistrata la Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii din cadrul Directiei generale a finantelor publice "D" sub nr.***/2008 si inaintata Parchetului de pe langa Judecatoria "C". Totodata, plangerea a fost transmisa si Serviciului juridic din cadrul aceleiasi directii prin adresa nr.***/2008.

In procesul verbal au fost prezentate doar faptele care ar putea intruni elementele constitutive ale unei infractiuni in suma totala de *** lei, reprezentand impozit pe profit suplimentar sustras la plata in suma de *** lei, respectiv *** lei pentru anul 2006 si *** lei pentru anul 2007 si taxa pe valoarea adaugata suplimentara sustras la plata in suma de *** lei.

Desi, in plangerea penala, precum si in procesul verbal se precizeaza un quantum al impozitului pe profit diferit fata de cel contestat, respectiv impozit pe profit in suma de *** lei (***) lei aferent anului fiscal 2006 si *** lei aferent anului fiscal 2007), datorita modului de calcul al profitului impozabil, prin care, profitul impozabil aferent fiecarui exercitiu financiar se calculeaza *ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa ai cheltuielile efectuate în scopul realizarii de venituri, **dintr-un an fiscal** din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adaug cheltuielile nedeductibile, in*

conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru diferenta de venit impozabil aferenta anului 2006 stabilita in plus de catre organele de inspectie fiscala si care nu face obiectul sesizarii penale, nu se poate delimita impozitul pe profit aferent.

In drept, art.214 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“ Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa

1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci cand:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele de drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa; [...]”

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ***2008 de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice "D"-Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. ***/2008, contestate si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependenta de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependenta consta in faptul ca, in cauza, se ridica problema realitatii si legalitatii operatiunilor desfasurate, in conditiile in care s-a constatat ca societatea nu a inregistrat in evidenta contabila toate veniturile si/sau cheltuielile realizate din activitatea desfasurata, a facut inregistrari fara a avea la baza documente justificative si implicit nu a colectat taxa pe valoare adaugata, fapt pentru care nu a declarat si nu a virat la bugetul statului impozitele si taxele datorate, reprezentand, impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata de plata.

Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale. In cauza, prioritatea de solutionare o au organele penale, care se vor pronunta asupra caracterului infractional al faptelor, potrivit principiului de drept *“penalul tine in loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedura penala, in speta, ridicandu-se problema stabilirii realitatii si legalitatii operatiunilor economice desfasurate de contestatoarele care au codus la stabilirea obligatiilor fiscale contestate de aceasta, asa cum s-a aratat in situatia de fapt prezentata.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda solutionarea contestatiei pentru suma totala de *** lei, reprezentand impozit pe profit in suma de *** lei, majorari de intarziere in suma de *** lei aferente impozitului pe profit, TVA de plata in suma de *** lei si majorari de intarziere in suma de *** lei aferente TVA de plata**, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art. 214 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

“[...]”

(3) Procedura administrativa este reluata la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin.(2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu.”

C. Referitor la diferenta de taxa pe valoarea adaugata de plata in suma de * lei si a majorarilor de intarziere aferente acesteia in suma de *** lei**

1) Referitor la suma de * lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta importurilor de marfuri efectuate in lunile noiembrie si decembrie 2006, in conditiile in care societatea contestatoare prezinta documente justificative pentru o parte din operatiunile de import ce nu au fost avute in vedere de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de *** lei, inregistrata de societate in evidenta contabila, in jurnalul de cumparari, balanta de verificare, pe lunile noiembrie si decembrie 2006, pe considerentul ca aceasta nu a prezentat documentele justificative privind achitarea in vama a taxei pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de import pentru lunile respective.

Prin contestatia formulata, contestatoarea sustine ca a fost achitata taxa pe valoarea adaugata inscrisa in declaratiile vamale de import, fapt ce poate fi sustinut cu “probe materiale”, inclusiv cu confirmarea organului vamal prin adresa nr.*/2008, din care rezulta ca societatea nu a avut si nu are obligatii vamale neachitate.

In drept, art.145 alin.(3), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu 26.08.2006, prevede:

“3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

[...]

b) taxa pe valoarea adaugata achitata pentru bunurile importate.”

Avand in vedere prevederile de mai sus se retine faptul ca societatea contestatoare avea obligatia sa achite taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor importate, corespunzator sumelor inscrise in declaratiile vamale de import, pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata.

In acelasi timp, conform art.145 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare:

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

[...]

b) pentru importuri de bunuri, cu declaratia vamala de import sau un act constatator emis de autoritatile vamale; pentru importurile care mai beneficiaza de amanarea platii taxei în vama, conform alin. (2), se va prezenta si documentul care confirma achitarea taxei pe valoarea adaugata.”

Prin urmare, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru importurile de bunuri, persoana impozabila trebuie sa detina declaratie vamala de import sau un act constatator emis de autoritatile vamale.

Astfel, in vederea solutionarii contestatiei formulata impotriva deciziei de impunere nr.*/2008, Directia generala de solutionare a contestatiilor, prin adresa nr.*/2009, a solicitat societatii contestatoare, transmiterea de documente justificative, respectiv copii dupa declaratiile vamale de import pentru importurile aferente lunilor noiembrie si decembrie 2006 de la “P” din “G” si copii dupa documentele de plata a taxei pe valoarea adaugata aferente acestor importuri, copie dupa adresa nr.*/2008, la care face referire in contestatie, fara insa sa o anexeze, precum si orice alte documente pe care le considera relevante in sustinerea contestatiei.

Urmare adresei mai sus mentionate, S.C."N" S.R.L. dand curs solicitarii, a transmis copii dupa documente inregistrate la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*/2009, respectiv:

- declaratiile vamale de import de la "P" din "G" aferente **lunii decembrie 2006**, respectiv copii dupa declaratiile vamale de import inregistrate la Biroul vamal "B" cu nr.I*/02.12.2006 pentru TVA in suma de ** lei; I*/22.12.2006 pentru TVA in suma de ** lei; I*/29.12.2006 pentru TVA in suma de ** lei, precum si dupa cele inregistrate la Biroul vamal "C" cu nr.I*/05.12.2006 pentru TVA in suma de ** lei; I*/11.12.2006 pentru TVA in suma de ** lei;

- ordinul de plata nr.*/30.11.2006, reprezentand drepturi vamale, beneficiar Vama "B", in valoarea de ** lei;

- chitanta nr.*/21.12.2006 pentru TVA in suma de ** lei si chitanta nr.*/22.12.2006 pentru TVA in suma de ** lei, beneficiar Vama "B";

- ordinele de plata nr.*/24.11.2006 pentru TVA in suma de ** lei; nr.*/24.11.2006 pentru Taxe vamale in suma de ** lei; nr.*/28.11.2006 pentru TVA in suma de ** lei; nr.*/28.11.2006 pentru Taxe vamale in suma de ** lei; nr.*/05.12.2006 pentru TVA in suma de ** lei si nr.*/11.12.2006 pentru TVA in suma de ** lei, beneficiar Vama "C";

- adresa nr.*/07.11.2008, prin care Directia judeteana pentru accize si operatiuni vamale "D" confirma ca S.C. "N" S.R.L. "C" nu figureaza cu obligatii vamale restante sau curente, de achitat, iar pentru perioada 01.01.1999-31.12.2006 nu are debite vamale neachitate;

- adresa nr.*/19.01.2009, prin care Directia judeteana pentru accize si operatiuni vamale "D"-Biroul vamal "B" confirma ca S.C. "N" S.R.L. "C" nu figureaza cu obligatii vamale restante sau curente, de achitat, iar pentru perioada 01.01.2006-31.12.2006 nu are debite vamale neachitate.

Prin adresa nr.*/2009, Directia generala de solutionare a contestatiilor a transmis organelor de inspectie fiscala documentele prezentate de societate in sustinerea contestatiei pentru a comunica un punct de vedere, in conformitate cu prevederile art.213 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, solicitand totodata sa precizeze in baza caror documente societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata pentru importurile din luna noiembrie 2006, aspect ce nu rezulta din raportul de inspectie fiscala.

Prin adresa nr.*/2009, inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor sub nr.*/2009, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice "D" - Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii precizeaza ca, aceste documente nu au fost prezentate pe parcursul inspectiei fiscale, fara a comunica un punct de vedere fata de relevanta acestor documente in solutionarea contestatiei, iar in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata dedusa in suma de ** lei,

precizeaza ca *aceasta obligatie fiscala a fost stabilita in baza articolului contabil "4426=446.01", evidentiat in registrul jurnal general intocmit pentru luna noiembrie 2006 pagina 4, NC14 "Furnizori gestoc" din 30.11.2006, intrucat societatea nu a prezentat documente justificative pentru aceasta inregistrare contabila.*

Avand in vedere cele precizate, nu poate fi retinuta motivatia organului de inspectie fiscala ca societatea nu a prezentat documentele justificative in cauza la data inspectiei fiscale, intrucat, in conformitate cu art.213 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, *"contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."*

Astfel, avand in vedere prevederile articolului mai sus mentionat, faptul ca din constatările raportului de inspectie fiscala rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au verificat daca declaratiile vamale de import, inregistrate in jurnalul de cumparari, aveau completat la modalitatea de plata codul corespunzator platii efective a taxei pe valoarea adaugata, precum si faptul ca societatea contestatoare depune documente justificative pentru o parte din importurile efectuate, respectiv copii dupa declaratiile vamale de import, copii dupa ordinele de plata sau chitantele pentru plata taxei pe valoarea adaugata, care nu au fost analizate de organul de inspectie fiscala pentru stabilirea legalitatii acestora din punct de vedere al conditiilor de deductibilitate prevazute de Codul fiscal, Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se poate pronunta daca societatea contestatoare beneficiaza de dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei, fapt pentru care se face aplicatiunea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”

urmand sa se **desfiinteze partial decizia de impunere nr.***/2008** emisa de Directia generala a finantelor publice "D" - Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii, **pentru taxa pe valoarea adaugata** stabilita suplimentar la plata **in suma de *** lei**, iar organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat, in baza articolelor precizate, sa analizeze documentele depuse de societate si sa stabileasca daca aceasta beneficiaza de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru operatiunile de import derulate in lunile noiembrie si decembrie 2006.

Referitor la accesorii in suma de *** lei aferente taxei pe valoarea adaugata de plata in suma de *** lei, avand in vedere ca in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata a fost desfiintata decizia de impunere nr.*/2008, aceasta **se va desfiinta si pentru suma de *** lei cu titlu de accesorii**, conform principiului de drept „accessorium sequitur principalem”, potrivit caruia accesoriul urmeaza soarta principalului.

2) Referitor la suma de * lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca suma contestata este legal datorata de societate, in conditiile in care aceasta recunoaste ca desi constatarea organelor de inspectie fiscala este intemeiata, invoca totusi nulitatea impunerii la plata pe considerentul ca in decizia de impunere nu a fost operat in ordine numerica si cronologica temeiul de drept aferent.**

In fapt, in luna februarie 2007, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei aferenta achizitiei de cartofi de la producatorul agricol I.V., achizitie efectuata pe baza de borderou de achizitie pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere aplicand prevederile art.146 alin.(1), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare la acea data.

In contestatie, societatea precizeaza ca la acest capat de cerere constatarea organului de inspectie fiscala este intemeiata, dar intrucat acesta nu a operat in ordine numerica si nici cronologica in decizia de impunere temeiul de drept aferent acestei fapte, masura sanctionarii prin impunere la plata fiind lovita de nulitate.

In drept, potrivit art.46 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasa de *“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3) [...]”*, si nu de neoperarea in ordine numerica sau cronologica a temeiurilor de drept aferente faptelor constatate.

Conform pct.2.1.3. din anexa 2 - Instructiuni de completare a formularului “Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala” din Ordinul ministrului finantelor publice nr.972 din 13 iunie 2006 privind aprobarea formularului “Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala” *“se va inscrie detaliat si clar incadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevazute*

de lege, cu prezentarea concisa a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va inscrie atat pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate la aceasta.”, deci legiuitorul nu a reglementat obligativitatea operarii in ordine numerica si cronologica in decizia de impunere a temeiului de drept aferent faptei descrise.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va **respinge ca neintemeiata contestatia** formulata de S.C. "N" S.R.L. "C" **pentru suma de *** lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.**

3) Referitor la suma de * lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri in conditiile in care acestea nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.**

In fapt, societatea a achizitionat de la S.C. "M" S.R.L., in baza facturii nr.*/26.05.2007, un televizor pentru care a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, aceasta neputand face proba utilizarii televizorului achizitionat in folosul operatiunilor taxabile, aplicand in acest sens prevederile art.145 alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare.

In drept, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare la acea data "(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, se retine ca taxa pe valoarea adaugata aferenta televizorului achizitionat este deductibila doar in situatia in care acest bun achizitionat este destinat utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, iar din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea nu justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei televizorului, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei.**

4) Referitor la suma de * lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor intracomunitare este deductibila in**

conditiile in care societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in baza unor facturi proforme transmise in copie prin fax sau e-mail, respectiv in baza unor avize de expeditie sau doar in baza documentului de transport CMR.

In fapt, in perioada 01.01.2007-30.06.2008, societatea, avand calitatea de operator intracomunitar, a efectuat achizitii intracomunitare de bunuri, pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de *** lei.

Pentru perioada verificata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu detine pentru toate achizitiile intracomunitare efectuate facturi emise de operatorii intracomunitari sau in lipsa acestora de autofacturi, exercitand dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in baza unor facturi proforme transmise in copie prin fax sau prin mail, respectiv in baza unor "avize de expeditie" neinsotite de facturi sau doar in baza documentelor de transport CMR.

Organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea documentelor privind achizitiile intracomunitare, dovada in acest sens fiind prezentarea detaliata in cuprinsul raportului de inspectie fiscala a diferentelor intre suma achizitiilor intracomunitare raportate de contribuabilul verificat si suma livrarilor intracomunitare raportate prin sistemul VIES, precum si verificarea jurnalelor pentru achizitii intracomunitare puse la dispozitie de catre contribuabil si anexate la dosarul cauzei. De asemenea, prin raportul nr.*** /2008 emis de Compartimentul de Schimb International de Informatii, organelor de inspectie fiscala le-au fost semnalate neconcordante in ceea ce priveste livrarile si achizitiile intracomunitare aferente perioadei verificate.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de *** lei aferenta achizitiilor intracomunitare pentru care societatea nu detine facturi originale sau autofacturi, in conformitate cu prevederile art.146 alin.(1), lit.e), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare la acea data, coroborat cu pct.46 alin.(1) din H.G. Nr.44/2004 de aprobare a Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In drept, art.146 alin.(1), lit.e), pct.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare incepand cu 01.01.2007, precizeaza:

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

[...]

e) pentru taxa aferenta unei achizitii intracomunitare de bunuri:

1. sa detina o factura sau documentul prevazut la art. 155¹ alin.

(1); si

2. sa inregistreze taxa ca taxa colectata in decontul aferent perioadei fiscale in care ia nastere exigibilitatea;"

Prin urmare, aceste conditii sunt cumulative, indeplinirea numai a uneia dintre ele nu este suficienta pentru a justifica exercitarea dreptului de deducere.

Totodata, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, reglementeaza justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata cu obligativitatea indeplinirii unor conditii. Astfel, in conformitate cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare ale art.146 din Codul fiscal aprobate prin H.G.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, [...]. In 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 mentiona ca înlocuieste factura initiala.”

Prin urmare, justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata aferenta unei achizitii intracomunitare de bunuri se face numai pe baza exemplarului original al facturii sau al autofacturii in cazul in care nu se afla in posesia facturii emise de furnizor, precum si in baza altor documente, dar cu conditia respectarii continutului minimal de informatii prevazut la art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Totodata, factura detinuta trebuie, in conformitate cu prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pe perioada verificata, sa cuprinda in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

“a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa si codul de înregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

[...]

e) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz;

[...]

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

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu exceptia cazului in care factura este emisa inainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret;

n) indicarea, în functie de cotele taxei, a taxei colectate si a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a urmatoarelor mentiuni:

1. in cazul în care nu se datoreaza taxa, o mentiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mentiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fara drept de deducere", "neimpozabila in Romania" sau, dupa caz, "neinclus in baza de impozitare";

[...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci cand se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeasi operatiune;

p) orice alta mentiune ceruta de acest titlu."

Potrivit art. 155¹ alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare incepand cu 01.01.2007:

"(1) Persoana impozabila sau persoana juridica neimpozabila, obligata la plata taxei, în conditiile art. 150 alin. (1) lit. b) - e) si g) si ale art. 151, **trebuie sa autofactureze**, pana cel mai tarziu in a 15-a zi lucratoare a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, **în cazul în care persoana respectiva nu se afla în posesia facturii emise de furnizor/prestator.**",

iar alin.(2) prevede:

"(2) Autofactura prevazuta la alin. (1) trebuie sa cuprinda urmatoarele informatii:

- a) un numar de ordine secvential si data emiterii autofacturii;
- b) denumirea/numele si adresa partilor implicate in operatiune;
- c) codul de inregistrare in scopuri de TVA, prevazut la art. 153 sau, dupa caz, la art. 153¹, al persoanei care emite autofactura;
- d) data faptului generator, in cazul unei achizitii intracomunitare;
- e) elementele prevazute la art. 155 alin. (5) lit. j);
- f) indicarea, pe cote, a bazei de impozitare si suma taxei datorate;

g) numarul sub care este inscrisa autofactura în jurnalul de cumparari, [...]"

Prin urmare, potrivit reglementarilor mentionate mai sus, factura sau autofactura la care este obligat contribuabilul in cazul in care nu se afla in posesia facturii emise de furnizor, in baza carora o persoana impozabila isi exercita dreptul de deducere, trebuie sa cuprinda informatiile enuntate la articolul de lege.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru o parte din achizitiile intracomunitare in baza unor facturi proforme transmise in copie prin fax sau mail, a "avizelor de expeditie" sau doar in

baza documentelor de transport, respectiv CMR, documente prezentate de catre organele de inspectie fiscala in tabelul privind situatia taxei pe valoarea adaugata dedusa nejustificat cu mentiunea *lipsa factura sau autofactura*, intrucat, aceste documente care au stat la baza exercitarii dreptului de deducere nu se pot substitui prin natura si continutul lor notiunii de factura sau autofactura.

Mai mult, in conformitate cu prevederile art.126 alin.(2) pct.b) din Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene

“b) in situatia unor decalaje intre aprovizionarea si receptia bunurilor care se dovedesc a fi in mod cert in proprietatea entitatii, se procedeaza astfel:

- bunurile sosite fara factura se inregistreaza ca intrari in gestiune atat la locul de depozitare, cat si in contabilitate, pe baza receptiei si a documentelor insotitoare;”,

iar potrivit art.152 alin.(3) si alin.(4) din ordinul mai sus mentionat:

“(3) In conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(4) Din punct de vedere contabil, efectuarea operatiunii economico-financiare este probata de orice document in care se consemneaza aceasta.”

Prin urmare, orice document care *furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare* si in care se face referire la efectuarea unei operatiuni economico-financiare, **din punct de vedere contabil**, este considerat document justificativ, acesta putand sta la baza inregistrării in evidenta contabila a bunurilor sosite fara factura, in timp ce, **din punct de vedere fiscal**, documentul justificativ in baza caruia se poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este, in speta in cauza, factura sau autofactura, la care persoana impozabila este obligata in cazul in care nu se afla in posesia facturii emise de furnizor. Mai mult, acestea trebuie sa fie originale si trebuie sa cuprinda informatiile prevazute de legea fiscala enuntata mai sus.

Totodata, pct.73 alin.(1), lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada verificata, prevede:

“73. (1) In sensul art. 155 alin. (8) lit. c) din Codul fiscal, se pot transmite facturi prin mijloace electronice în urmatoarele conditii:

[...]

b) pentru achizitiile intracomunitare efectuate în Romania:

1. partile sa incheie un acord prin care sa se prevada aceasta procedura de facturare;

2. cumparatorul, in cazul in care este persoana impozabila sau persoana juridica neimpozabila inregistrata în scopuri de TVA conform art. 153¹ din Codul fiscal, sa notifice, prin scrisoare recomandata, organul fiscal competent ca va aplica o astfel de procedura de facturare, cu cel puțin o luna calendaristica inainte de a o initia, si sa anexeze la scrisoare acordul prevazut la lit. a);

3. sa existe un document pe suport de hartie, cu evidenta tuturor facturilor primite prin schimbul electronic de date EDI într-o luna calendaristica de orice persoana impozabila sau persoana juridica neimpozabila înregistrata conform art. 153¹ din Codul fiscal;”

In sensul art.217 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata prin “transmitere sau punere la dispozitie pe cale electronica, inseamna transmiterea sau punerea la dispozitie destinatarului a datelor, prin echipamente electronice de procesare (inclusiv compresie digitala) si stocare, si utilizand mijloace prin cablu, unde radio, sisteme optice sau alte mijloace electromagnetice.”

Iar, art.233 alin.(1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adaugata, prevede:

“(1) Facturile trimise sau puse la dispozitie prin mijloace electronice sunt acceptate de statele membre, **cu conditia ca autenticitatea originii si integritatea continutului** acestora sa fie garantate prin una dintre metodele urmatoare:

(a) printr-o semnatura electronica avansata in sensul articolului 2 punctul 2 din Directiva 1999/93/CE a Parlamentului European si a Consiliului din 13 decembrie 1999 privind un cadru comunitar pentru semnaturile electronice;

(b) printr-un schimb electronic de date (electronic data interchange - EDI), astfel cum a fost definit la articolul 2 din Recomandarea 1994/820/CE a Comisiei din 19 octombrie 1994 privind aspectele juridice ale schimbului electronic de date, in cazul in care acordul privind prevede schimbul prevede utilizarea unor proceduri prin care se garanteaza autenticitatea originii si integritatea datelor.”

Conform celor de mai sus, sunt acceptate de catre statele membre facturile transmise prin mijloace electronice, dar cu obligativitatea impusa de legiuitor de indeplinire cumulativa a conditiilor precizate, or societatea contestatoare nu a prezentat in acest sens documente care sa indeplineasca aceste cerinte.

Nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei, argumentul contestatoarei ca existau intocmite autofacturi la data inspectiei

fiscale, dar organele de inspectie fiscala nu le-au identificat, intrucat societatea contestatoarea avea posibilitatea sa le depuna in sustinerea contestatiei.

Mai mult, prin adresa nr.***/2009, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat prezentarea de *orice alte documente pe care le considera relevante in sustinerea contestatiei*, fara insa ca societatea sa dea curs solicitarii.

Prin urmare, conform articolelor mentionate de mai sus, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unei achizitii intracomunitare de bunuri, persoana impozabila trebuie sa detina o factura, chiar transmisa, cu respectarea conditiilor, prin mijloace electronice sau autofactura, iar justificarea deductiei taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, precum si alte documente care trebuie sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, societatea contestatoare neindeplinind conditiile impuse de art. 146 alin.(1), lit.e), pct.1, art. 155 alin.(5) si art.155¹ alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare incepand cu 01.01.2007, pct.46 alin.(1) si pct.73 alin.(1) lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare la acea data, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei.**

Mai mult, contribuabilul -persoana impozabila- are posibilitatea exercitarii dreptului de deducere a taxei, in conformitate cu prevederile art.147¹ alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“(2) In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui în care a luat nastere dreptul de deducere.”

5) Referitor la suma de * lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca societatea contestatoare are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta importurilor de bunuri din perioada 01.01.2007 - 31.03.2007, in conditiile in care pentru importul de bunuri aferente acestei perioade nu se facea plata efectiva a taxei pe valoarea adaugata la organele vamale.**

In fapt, in perioada 01.01.2007-31.03.2007, societatea a importat bunuri de la "U" si "A" pentru care si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta marfurilor importate.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru importurile de bunuri efectuate in perioada mai sus mentionata, perioada in care, pentru importul de bunuri nu se facea plata efectiva a taxei la organele vamale, fara insa sa colecteze, concomitent taxa pe valoarea adaugata la nivelul taxei deduse, stabilind astfel, suplimentar in sarcina societatii, taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de *** lei, prin aplicarea prevederilor art.157 alin.(4) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare la acea data.

In drept, art.157 alin.(3), alin.(4) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare la acea data, prevede:

"(3) Taxa pentru importuri de bunuri, cu exceptia importurilor scutite de taxa, se plateste la organul vamal, în conformitate cu reglementarile în vigoare privind plata drepturilor de import.

(4) Prin derogare de la prevederile alin. (3), nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153.

(5) Importatorii persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, evidentiaza taxa aferenta bunurilor importate în decontul prevazut la art. 156², atat ca taxa colectata, cat si ca taxa deductibila, în limitele si în conditiile stabilite la art. 145 - 147¹."

De asemenea, art.157 alin.(3) si (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile cu aplicabilitate de la data de 3 aprilie 2007, prevede:

"(3) Taxa pentru importuri de bunuri, cu exceptia importurilor scutite de taxa, se plateste la organul vamal, în conformitate cu reglementarile în vigoare privind plata drepturilor de import.

(4) Prin exceptare de la prevederile alin. (3), în perioada 15 aprilie 2007 - 31 decembrie 2008 inclusiv, nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153, care au obtinut certificat de amanare de la plata, in conditiile stabilite prin ordin al ministrului finantelor publice. De la data de 1 ianuarie 2009, prin exceptare de la prevederile alin. (3), nu se face plata efectiva la organele vamale de catre persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 153."

Prin urmare, persoanele impozabile inregistrate in scopuri de TVA, pentru importurile de bunuri din perioada 1 ianuarie 2007 - 14 aprilie 2007 nu erau obligate la plata efectiva a taxei pe valoarea adaugata la

organele vamale, avand insa obligatia de a evidentia taxa aferenta bunurilor importate atat ca taxa pe valoarea adaugata colectata cat si ca taxa pe valoarea adaugata deductibila. Din dosarul cauzei rezulta ca societatea contestatoare si-a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta importurilor fara insa a colecta concomitent taxa pe valoarea adaugata la nivelul celei deduse, incalcanad astfel prevederile art.157 alin.(5).

Plata efectiva la organul vamal a taxei pe valoarea adaugata pentru importurilor de bunuri, cu exceptia importurile scutite de taxa pe valoarea adaugata si a celor pentru care s-a obtinut certificat de amanare de la plata, s-a facut incepand cu data de 15 aprilie 2007, ca urmare a modificarii art.157 alin.(4) si alin.(5) prin adoptarea Ordonantei de Urgenta nr.22 din 28 martie 2007 pentru modificarea si completarea art. 157 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, publicata in Monitorul Oficial din 3 aprilie 2007.

De asemenea, motivele invocate de societate, prin care, in perioada avuta in vedere la acest capat de cerere la importurile de bunuri nu se acorda liber de vama decat cu plata drepturilor vamale, fiind emisa in acest sens, in luna ianuarie 2007 o circulara a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala prin Directia Generala a Vamilor, circulara care influenteaza in aceste conditii prevederile art.157 alin.(4) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, dand o alta aplicabilitate articolului in cauza decat cea interpretata de organele de inspectie fiscala, sunt nesustinite cu probe in acest sens. Nici in timpul inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, societatea contestatoare nu a facut proba unei eventuale plati a taxei pe valoarea adaugata la organul vamal, neprezentand documentul de plata invocat.

Astfel, se retine ca S.C."N" S.R.L., pentru perioada 01 ianuarie 2007 - 14 aprilie 2007, nu a procedat in conformitate cu prevederile art.157 alin.(4) si alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare incepand cu data de 1 ianuarie 2007, fapt pentru care contestatia se va **respinge ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei.**

Mai mult, in cazul in care, contribuabilul a achitat taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor importate in perioada de scutire reglementata de art.157 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare la acea data, pentru sumele platite in plus la organul vamal si nedatorate poate solicita printr-o cerere restituirea lor in conformitate cu prevederile art.117 alin.(1) din Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

“(1) Se restituie, la cerere, debitorului urmatoarele sume:

- a) cele platite fara existenta unui titlu de creanta;*
- b) cele platite in plus fata de obligatia fiscala;*
- c) cele platite ca urmare a unei erori de calcul;*

d) cele platite ca urmare a aplicarii eronate a prevederilor legale;[...]"

6) In ceea ce priveste diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma de * lei, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate investi pe fondul cauzei in conditiile in care, prin contestatie, S.C. "N" S.R.L. aduce argumente care nu sunt incidente in sustinerea cauzei.**

In fapt, organele de inspectie fiscala, pentru perioada verificata, au constatat ca exista diferente *in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata evidentiata in jurnalele de cumparari, jurnalele de vanzari si in balantele de verificare lunare, pe de o parte, si taxa pe valoarea adaugata declarata prin deconturile lunare de TVA, pe de alta parte,* procedand, in conformitate cu prevederile art.109 alin.(2) si art.94 alin.(3) lit.e) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la stabilirea diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita la momentul inceperii inspectiei fiscale.

Totodata, organele de inspectie fiscala au intocmit situatia taxei pe valoarea adaugata, prezentata in anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscala, prin care au analizat, pentru fiecare luna aferenta perioadei verificate, taxa pe valoarea adaugata deductibila si colectata inscrise de catre societate in jurnalele de cumparari si de vanzari, comparativ cu taxa pe valoarea adaugata deductibila si colectata stabilita de catre inspectia fiscala *pe baza documentelor de evidenta primara si a documentelor contabile puse la dispozitie de catre contribuabilul verificat*, precum si fata de taxa pe valoarea adaugata deductibila si colectata raportata de catre societate prin deconturile lunare de TVA.

Societatea contestatoare, avand in vedere constatarile organelor de inspectie mai sus mentionate, aduce argumente in ceea ce priveste ***neconcordanta dintre obligatiile fiscale inregistrate si declarate fata de obligatiile fiscale din evidenta pe platitor a organului fiscal***, invocand faptul ca organele de inspectie fiscala erau obligate la inventarierea tuturor declaratiilor fiscale intocmite si depuse la organul fiscal si la *analiza comparativa a sumelor inscrise in acestea cu sumele preluate de organul fiscal din aceleasi declaratii in evidenta pe platitor.*

Argumentele invocate de societate se bazeaza pe o interpretare diferita data constatarilor inscrise in raportul de inspectie fiscala, intrucat organele de inspectie fiscala au constatat diferente *intre datele din evidenta fiscala, gestionata de catre Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii "D", respectiv taxa pe valoarea adaugata declarata prin deconturile lunare de TVA si evidenta contabila condusa de societatea verificata, respectiv taxa pe valoarea adaugata evidentiata in jurnalele de*

cumparari, jurnalele de vanzari si in balantele de verificare lunare si nu diferente intre sumele inscrise in declaratiile fiscale din evidenta contribuabilului fata de cele din evidenta pe platitor a organului de administrare fiscala.

In drept, la art. 206 alin.(1) lit.c) si lit.d) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cumodificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

“(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza;

[...]”,

coroborat cu pct.12.1 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instruciunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonana Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedur fiscal, republicat, care stipuleaza urmatoarele:

“12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

[...]

b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;[...]”

Din dispozitiile legale mentionate mai sus, se retine ca in sustinerea contestatie societatea trebuie sa mentioneze atat motivele de fapt cat si de drept incidente cauzei, precum si dovezile pe care se intemeiaza contestatia, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste un act administrativ fiscal.

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si faptul ca societatea nu aduce niciun argument de fond in sustinerea contestatiei care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitii legale privind diferentele constatate de organele de inspectie fiscala intre taxa pe valoarea adaugata inregistrata de societate in jurnalele de cumparari, respectiv de vanzari si in balantele de verificare lunare si taxa pe valoarea adaugata declarata prin deconturile lunare de TVA, prin care sa combata si sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala **pentru suma de *** lei, se va respinge contestatia** formulata de S.C. "N" S.R.L. **ca nemotivata** pentru acest capat de cerere.

In ceea ce priveste argumentul invocat de societate privind *nulitatea absoluta a deciziei de modificare a bazei impozabile a taxei pe valoarea adaugata pentru perioada lunii iulie 2008*, ca urmare a nerespectarii de catre organele de inspectie fiscala a perioadei cuprinsa in avizul de inspectie fiscala nr.*/2008, prin extinderea verificarii si in luna

iulie 2008, este neintemeiata intrucat conform prevederilor Ordinului nr.1181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscala, Anexa 2 "Instructiuni privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala *"in cazul in care verificarea se va face pentru o perioada diferita de cea din avizul de inspectie fiscala, se va inscrie perioada verificata efectiv, cu precizarea motivului care a condus la modificarea perioadei supuse inspectiei fiscale"*, conditii respectate de catre organele de inspectie fiscala, respectiv au constatat ca in luna iulie 2008, societatea a evidentiat in contabilitate descarcarea gestiunii de marfa la o valoare mai mare decat cuantumul veniturilor din vanzarea marfurilor, diminuand astfel taxa pe valoarea adaugata colectata.

Referitor la accesorii in suma de * lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar la plata in suma de *** lei, se retine ca stabilirea in sarcina contestatoarei de majorari de intarziere aferente debitelor stabilite suplimentar la plata reprezinta masura accesorie in raport cu debitul, iar intrucat in ceea ce priveste debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de *** lei, contestatia a fost respinsa atat ca neintemeiata, cat si ca nemotivata aceasta se va respinge si pentru **suma de *** lei**, cu titlu de accesorii, conform principiului de drept ***"accessorium sequitur principalem"***, potrivit caruia accesoriul urmeaza soarta principalului.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit a), art.146 alin.(1) lit e) pct.1, art.155 alin.(5), art.155¹ alin.(1), art.157 alin.(4) si alin.(5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, pct.43 alin.(1) si pct.73 alin.(1) lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.2.1.3. din anexa 2 din Ordinul ministrului finantelor publice nr.972 din 13 iunie 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, art.9 alin.(1), art.46, art.103 alin.(1) si alin.(2), art.105 alin.(2), art.107, art. 214 alin.(1) lit.a) si alin.(3) coroborat cu art.216 alin (3) si alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

D E C I D E

1) Suspendarea solutionarii cauzei referitoare la suma de * lei**, reprezentand:

- impozit pe profit in suma de *** lei,
- majorari de intarziere in suma de *** lei aferente impozitului pe profit,
- taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei,

- majorari de intarziere in suma de *** lei aferente TVA, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

2) **Desfiintarea partiala a deciziei de impunere nr.***/2008** emisa de Directia generala a finantelor publice "D"-Administratia finantelor publice pentru contribuabili mijlocii **pentru suma de *** lei**, reprezentad:

- taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei;
- majorari de intarziere in suma de *** lei,

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta precum si de cele precizate prin prezenta decizie.

3) **Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de S.C. "N" S.R.L impotriva deciziei de impunere nr.***/2008** pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de *** lei.

4) **Respingerea ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei formulata de S.C. "N" S.R.L. impotriva deciziei de impunere nr.***/2008 pentru suma de *** lei** reprezentand:

- taxa pe valoare adaugata in suma de *** lei;
- majorari de intarziere in suma de *** lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel "C" sau Curtea de Apel Bucuresti in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor legale.