

**MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA**

DECIZIA NR. __68__
din _____07.08.2008__
privind soluționarea contestației formulate de

.....,
din municipiul Rădăuți,
str., jud. Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr., asupra contestației formulate de, din municipiul Rădăuți, județul Suceava.

..... a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., întocmite de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, privind **suma totală de lei**, reprezentând:

- lei – impozit pe profit;
- lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – TVA;
- lei – majorări de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Rădăuți, contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală Suceava, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr., privind suma totală de lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit;
- lei – dobânzi aferente impozitului pe profit;
- lei – TVA;
- lei – dobânzi aferente TVA.

În contestația depusă, societatea susține că organul de control a stabilit că în luna martie 2006 aceasta a achiziționat și a dat în consum motorină, astfel:

- cantitatea de 1500 litri cu factura nr. în valoare totală de (..... + TVA);
- cantitatea de 1500 litri cu factura nr. în valoare totală de (..... + TVA);

fără ca să poată justifica necesitatea înregistrării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, astfel încât cheltuiala sus menționată în sumă de este considerată nedeductibilă, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de (..... * 16%), iar TVA aferent în sumă de lei s-a considerat a fi dedus nejustificat.

Societatea mai afirmă că pentru diferența de impozit pe profit în sumă de s-au stabilit dobânzi în sumă de, iar pentru diferența de lei reprezentând TVA s-au stabilit dobânzi de lei.

Petenta susține că acest punct de vedere al organului de control și implicit sumele stabilite prin decizia de impunere atacată sunt nereale și lipsite de fond.

Ca argumente aduse în susținerea afirmațiilor sale, societatea susține că în luna martie aceasta a efectuat transporturi pe diferite destinații pentru terțe persoane pentru care au fost emise facturi de prestări servicii, astfel:

- factura nr. emisă către prin care s-au facturat prestări servicii de transport pe ruta Bârlad-Rădăuți pentru suma totală de (..... lei + lei TVA);
- factura nr. emisă către prin care s-au facturat prestări servicii de transport două curse pe ruta Brăila-Rădăuți pentru suma totală de lei (..... lei + lei TVA);
- factura nr. emisă către prin care s-au facturat prestări servicii de transport două curse pe ruta Fălticeni-Constanța pentru suma totală de lei (..... lei + lei TVA);
- factura nr. emisă către prin care s-au facturat prestări servicii de transport șase curse pe ruta Suceava-Constanța pentru suma totală de lei (..... lei + lei TVA).

Referitor la aceste facturi mai sus precizate, petenta face mențiunea că s-au întocmit foi de parcurs totalizând 10.800 km pentru care a rezultat un consum de litri motorină (10.800 km * 35%) la un preț de lei/litru, cheltuiala fiind în sumă de lei (articol contabil 6022 = 3022).

Petenta susține că organul de control a considerat eronat cheltuiala cu combustibilul ca fiind deductibilă doar la nivelul sumei de lei (..... lei înregistrați în contul 6022 – considerați cheltuială nedeductibilă), rezultând astfel un

consum de 761 litri, la prețului de lei/litru aferent a 10.800 km parcurși pentru care au fost emise facturi de prestare de servicii.

În susținerea afirmațiilor sale, societatea anexează copii după facturile de efectuare transport, mai sus menționate, precum și după foi de parcurs.

Contestatoarea mai afirmă că organul de control a stabilit că la data de 31.03.2007, respectiv la data de 30.06.2007 s-a majorat nejustificat cheltuiala cu vânzarea mărfurilor (cont 607) cu suma de lei, respectiv lei în cadrul operațiunilor legate de descărcarea gestiunii mărfurilor vândute în această perioadă, ceea ce a condus la diminuarea profitului impozabil cu suma totală de lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar de lei ($\text{.....} * 16\%$) pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de lei.

Societatea consideră aceste puncte de vedere ale organului de control ca fiind nereale și nelipsite de fond, iar ca argumente aduse în susținerea afirmației, acestea sunt următoarele:

- în luna martie 2007 societatea a vândut marfă către diverse persoane fizice și juridice, emițând un număr de 10 facturi având valoare totală fără TVA în sumă de lei, costul mărfurilor vândute fiind în sumă de lei;
- în luna iunie 2007 societatea a vândut marfă către diverse persoane fizice și juridice, emițând un număr de 8 facturi având valoare totală fără TVA în sumă de lei, costul mărfurilor vândute fiind în sumă de lei.

În concluzie, societatea solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală Suceava, s-a stabilit în sarcina societății suma totală de plată de lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit;
- lei – dobânzi aferente impozitului pe profit;
- lei – TVA;
- lei – dobânzi aferente TVA.

În urma controlului efectuat la, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 6022 – cheltuieli cu combustibilul – sumele de lei în baza facturii fiscale nr., respectiv lei în baza facturii fiscale nr. reprezentând contravaloare combustibili achiziționați și dați în consum, fără ca să se poată justifica necesitatea înregistrării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.

Drept urmare, organele fiscale au considerat suma de drept cheltuială nedeductibilă fiscal, rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de și un impozit pe profit în plus de ($\text{.....} * 16\%$).

De asemenea, organele de inspecție au constatat că la data de 31.03.2007, respectiv la data de 30.06.2007 s-au majorat nejustificat cheltuielile cu vânzarea mărfurilor (cont 607) cu suma de, respectiv cu suma de lei, în cadrul operațiunilor legate de descărcarea gestiunii mărfurilor vândute în această perioadă, ceea ce a condus la diminuarea profitului impozabil cu suma totală delei, rezultând un impozit pe profit suplimentar de lei (..... lei * 16%).

Pentru neachitarea la termenele scadente a impozitului pe profit suplimentar s-au calculat accesorii în sumă de lei.

Ca urmare a constatării nedeductibilității cheltuielilor mai sus prezentate, a rezultat că și TVA aferent acestora este nedeductibil, aprovizionările în cauză nefiind destinate realizării de operațiuni taxabile. Astfel rezultă un TVA stabilit suplimentar în sumă de lei (aferent facturii nr. cu TVA de lei și factura nr. cu TVA de lei).

Pentru neplata la termen a TVA s-au calculat accesorii în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la suma de, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează această sumă, în condițiile în care organul de inspecție fiscală a constatat că societatea a descărcat gestiunea cu mărfurile vândute la o valoare mai mare decât cea obținută din vânzări.

În fapt, în urma controlului efectuat la, organele de inspecție au constatat că la data de 31.03.2007, respectiv la data de 30.06.2007 s-au majorat nejustificat cheltuielile cu vânzarea mărfurilor (cont 607) cu suma de, respectiv cu suma de lei, în cadrul operațiunilor legate de descărcarea gestiunii mărfurilor vândute în această perioadă, ceea ce a condus la diminuarea profitului impozabil cu suma totală de lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar de (..... lei * 16%).

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 19 alin. 1** din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, referitor la calculul profitului impozabil:

CAP. 2
„Calculul profitului impozabil

ART. 19
Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.[...]”.

Potrivit acestui text de lege profitul impozabil se obține ca diferență dintre veniturile obținute din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, iar apoi se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile. **Se înțelege astfel că pentru a putea fi acceptate la deducere cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri.**

- În Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la **pct. 12** se face referire la aplicarea art. 19 mai sus citat:

„Norme metodologice:

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

Rezultă de aici că la calculul profitului impozabil se ține cont de veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate, dar care respectă reglementările contabile prevăzute de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

- **art. 21** din Codul fiscal face referire la cheltuielile deductibile:

ART. 21

“Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. [...]”.

- Referitor la aplicarea prevederilor art. 21 alin. 1 din Codul fiscal, în Normele de aplicare a Codului fiscal, la **pct. 22** se precizează:

„Norme metodologice:

22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

După cum rezultă din normele de aplicare a Codului fiscal, în categoria cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor, deci a cheltuielilor deductibile, se includ cele cu realizarea și comercializarea bunurilor, precum și cele cu prestarea de servicii, cheltuieli care sunt efectuate și de către societate.

- Ordinul Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*), cu modificările ulterioare, la **alin. 53-54**, și respectiv, **alin. 61**, prevede că :

„SECȚIUNEA 7 REGULI DE EVALUARE

7.1. REGULI GENERALE DE EVALUARE

7.1.1. Evaluarea la data intrării în entitate

53. - (1) La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care se stabilește astfel:

- a) la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;**
- b) la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;**
- c) la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;**
- d) la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit.**

În cazurile menționate la lit. c) și d), valoarea de aport și, respectiv, valoarea justă, se substituie costului de achiziție.

54. (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

[...]

7.1.4. Evaluarea la data ieșirii din entitate

61. - La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

[...]”.

Conform prevederilor legale invocate, intrarea mărfurilor în gestiune se înregistrează la prețul lor de achiziție, iar la ieșire, acestea se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.

Astfel, la ieșirea din gestiune, mărfurile se scad la valoarea lor de intrare în gestiune, iar diferența de cost nerecuperată din prețul de vânzare al mărfurilor respective reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, întrucât nu este aferentă veniturilor realizate.

Rezultă astfel că suma de lei, calculată de organul de inspecție fiscală, reprezentând diferența de cheltuieli cu descărcarea de gestiune care au fost deduse nelegal de către societate și aferentă vânzării de mărfuri în sumă totală de

..... lei, **sunt cheltuieli nedeductibile fiscal** conform prevederilor art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, întrucât nu sunt aferente veniturilor realizate.

Este de reținut și faptul că prin contestația depusă societatea recunoaște faptul că a vândut mărfuri la o valoare mai mică decât costul acestora.

Având în vedere cele prezentate mai sus și prevederile legale invocate, rezultă că în mod legal organul fiscal a stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de lei.

- **Art. 17** din legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare precizează care este cota de impozit pe profit datorată:

ART. 17

”Cotele de impozitare

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

Ținând cont prevederile acestui articol, rezultă că pentru suma de 17.101 lei, reprezentând profit impozabil stabilit suplimentar, societatea datorează un impozit pe profit în sumă de

Rezultă astfel că în mod legal organul fiscal a stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de, drept pentru care **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

2. Referitor la suma de, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestei sume, în condițiile în care, pe de o parte, organele de control au stabilit că societatea a dedus cheltuieli cu combustibilul fără ca să se poată justifica necesitatea înregistrării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile, iar pe de altă parte petenta depune la dosarul cauzei documente noi.

În fapt, în urma controlului efectuat la, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 6022 – cheltuieli cu combustibilul – sumele de lei în baza facturii fiscale nr., respectiv lei în baza facturii fiscale nr., reprezentând contravaloare combustibili achiziționați și dați în consum, fără ca să se poată justifica necesitatea înregistrării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.

Drept urmare, organele fiscale au considerat suma de drept cheltuielă nedeductibilă fiscal, rezultând un profit impozabil suplimentar în sumă de și un impozit pe profit în plus de (..... * 16%).

În susținerea afirmațiilor sale, societatea anexează copii după facturile de efectuare transport, mai sus menționate, precum și după foi de parcurs.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 21** din Codul fiscal face referire la cheltuielile deductibile:

ART. 21

“Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

[...]”.

Din acest text de lege rezultă că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. De asemenea, dacă aceste cheltuieli nu au la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, aceste cheltuieli devin nedeductibile.

- Referitor la aplicarea prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f din Codul fiscal, în Normele de aplicare a Codului fiscal, la **pct. 24** se precizează:

„Norme metodologice:

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

Potrivit acestui text de lege, toate înregistrările din evidența contabilă se fac pe baza documentelor justificative care trebuie să îndeplinească reglementările legale în vigoare.

- **Art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, reglementează obligativitatea înregistrării operațiunilor în contabilitate numai pe baza documentelor justificative:

ART. 6

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

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

- În Ordinul Nr. 1850 din 14 decembrie 2004 privind registrele și formularele financiar-contabile la **lit. A alin. 2**, referitor la conținutul documentelor justificative, se menționează :

„A. Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile

[...]

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

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

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

Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective. În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de norme de venit, pentru a fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții civile, încheiate în acest scop, și documentul prin care se face dovada plății.

[...]”.

Rezultă că printre elementele obligatorii aparținând unui document justificativ se numără și conținutul operațiunii economico-financiare precum și datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, iar lipsa unuia dintre elementele componente atrage anularea calității de document justificativ.

- La **art. 155** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare se precizează:

ART. 155

„Facturile fiscale

(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

[...]”.

Din acest text de lege rezultă că pentru a putea fi utilizat drept document justificativ, factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu pe lângă celelalte elemente și denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, prețul unitar.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că societatea a înregistrat în contabilitate cheltuieli cu combustibilul în baza facturilor fiscale, iar organul de control nu a stabilit că acestea nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

- **Art. 64, art. 103 și art. 107** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevăd:

ART. 64

„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

ART. 103

„Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.[...]”.

ART. 107

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.[...]”.

- Precum și la **art. 7 alin. 2** din același act normativ, se prevede că:

ART. 7

„[...]

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.[...]”.

Prin raportul de inspecție fiscală nr., în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr., organul de inspecție afirmă că:

„societatea a înregistrat în contul 602.2 sumele de lei în baza facturii fiscale nr., respectiv lei în baza facturii fiscale nr. reprezentând contravaloare combustibili achiziționați și dați în consum, fără ca să se poată justifica necesitatea înregistrării acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile”.

Ca urmare a acestei afirmații organul de control consideră cheltuiala în sumă de ca fiind nedeductibilă fiscal și recalculează profitul impozabil ținând cont de această sumă.

Pe de altă parte, societatea depune la dosarul cauzei copii după facturile fiscale nr. și nr., prin care s-a facturat contravaloare transport și respectiv, (iar factura fiscală este un document justificativ de înregistrare a operațiunilor în contabilitate) și foi de parcurs, prin care justifică utilizarea combustibililor achiziționați cu cele două facturi neluate în considerare de organul fiscal.

Având în vedere că, pe de o parte, organul de inspecție fiscală nu argumentează modul cum a ajuns la concluzia că suma de care constituie

cheltuieli aferente contravalorii combustibililor achiziționați cu cele două facturi, sunt cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar pe de altă parte, societatea depune la dosarul cauzei copii după facturi fiscale de efectuare servicii de transport Fălticeni-Constanța și respectiv, Suceava-Constanța și foi de parcurs prin care justifică utilizarea combustibililor, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, prin Biroul soluționare contestații, **nu se poate pronunța** asupra legalității stabilirii nedeductibilității cheltuielilor în sumă de, drept pentru care, **urmează să se desființeze** decizia de impunere nr. **cu privire la suma de, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la analizarea legalității stabilirii **impozitului pe profit în sumă de**, strict pentru aceeași perioadă, și în funcție de cele constatate la reanalizare să se recalculeze profitul impozabil și impozitul pe profit aferent și să emită, după caz, o nouă decizie de impunere.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216** alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- și prevederile **pct. 12.7** din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

3. Referitor la suma de lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestei sume, în condițiile în care nu s-a putut

pronunța asupra legalității constatării nedeductibilității cheltuielilor cu combustibilul în sumă de înregistrate de societate.

În fapt, ca urmare a constatării de către organul de control a nedeductibilității cheltuielilor în sumă de, reprezentând contravaloare combustibili achiziționați, a rezultat că și TVA aferent acestora este nedeductibil, aprovizionările în cauză nefiind destinate realizării de operațiuni taxabile. Astfel rezultă un TVA stabilit suplimentar în sumă de lei (aferent facturii nr. cu TVA de lei și factura nr. cu TVA de lei).

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 145** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare:

ART. 145

„Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

[...]

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

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

b) taxa pe valoarea adăugată achitată pentru bunurile importate.

4) De asemenea, se acordă oricărei persoane impozabile, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (3), dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării pentru realizarea următoarelor operațiuni:

a) livrări de bunuri și/sau prestări de servicii scutite de taxa pe valoarea adăugată, prevăzute la art. 143 alin. (1) și la art. 144 alin. (1);

b) operațiuni rezultând din activități economice, pentru care locul livrării/prestării este considerat a fi în străinătate, dacă taxa pe valoarea adăugată ar fi deductibilă, în cazul în care operațiunea s-ar desfășura în țară.

[...]

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă

înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);
[...]'.

Din acest text de lege se înțelege că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere atunci când bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, adică operațiuni care dau drept de deducere. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care reprezintă un document justificativ de înregistrare în evidența contabilă a taxei.

Rezultă că în situația în care contribuabilul achiziționează bunuri și servicii care sunt folosite în alt scop decât cel al operațiunilor sale taxabile, TVA devine nedeductibilă.

Având în vedere că pentru cheltuielile în sumă de, reprezentând contravaloare achiziționare de combustibili, despre care Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate pronunța asupra legalității deductibilității acestora, rezultă că **nu se poate pronunța nici asupra deductibilității TVA în sumă de lei** aferentă acestor cheltuieli, drept pentru care **urmează a se desființa** decizia de impunere nr. și pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la suma de lei, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit și TVA stabilite prin decizia de impunere nr., cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra legalității stabilirii acestei sume, în condițiile în care, pentru o parte din obligațiile bugetare pentru care s-au calculat aceste accesorii decizia de impunere a fost desființată.

În fapt, pentru neachitarea la termenele scadente a impozitului pe profit suplimentar s-au calculat accesorii în sumă de lei.

Pentru neplata la termen a TVA s-au calculat accesorii în sumă de lei.

În drept, deoarece nu se contestă modul de calcul al acestor accesorii, este aplicabil principiul de drept „**accessorium sequitur principale**” – accesoriul urmează principalul.

Pentru suma de reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar contestația a fost respinsă, drept pentru care, potrivit principiului mai sus menționat, **societatea datorează și accesorii pentru neplata la termen a acestuia.**

Având în vedere că pentru suma de reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar contestația a fost **respinsă**, iar pentru sumele de reprezentând impozit pe profit și lei reprezentând TVA, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate pronunța asupra legalității stabilirii sumelor respective (și drept urmare, decizia de impunere nr. a fost desființată), iar accesoriiile aferente impozitului pe profit au fost calculate pentru toată

suma, și luând în considerare și principiul de drept mai sus citat, rezultă că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava **nu se poate pronunța** nici asupra legalității stabilirii majorărilor în sumă totală de lei, drept pentru care **urmează a se desființa** decizia de impunere nr. cu privire la acest capăt de cerere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la analizarea legalității stabilirii **accesoriilor în sumă totală de lei**, strict pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații bugetare, și în funcție de cele constatate la reanalizare să se recalculeze majorările de întârziere aferente și să emită, după caz, o nouă decizie de impunere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziilor și în temeiul prevederilor art. 17, art. 19 alin. 1, art. 21, art. 145, art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările ulterioare, pct. 12, pct. 22, pct. 24 din Hotărârea Nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, alin. 53-54, și respectiv, alin. 61 din Ordinul Nr. 1752 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene*), cu modificările ulterioare, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, lit. A alin. 2 din Ordinul Nr. 1850 din 14 decembrie 2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, art. 7 alin. 2, art. 64, art. 103 și art. 107, art. 216 alin. (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul Nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu prevederile art. 216 din Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Respingerea contestației depuse de, cu sediul în municipiul Rădăuți,, jud. Suceava, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, **privind suma de**, reprezentând **impozit pe profit, ca neîntemeiată.**

2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr., întocmită de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava, privind **suma totală de lei**, reprezentând:

- – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- lei – TVA;
- lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei – majorări de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat decizia de impunere contestată, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....

Tema: impozit pe profit – pct. 11 – deductibilitatea fiscală a cheltuielilor aferente achizițiilor care nu sunt făcute în scopul desfășurării propriei activități

- **art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare**

Tema: TVA – pct. 11 – dreptul de deducere a TVA aferentă unor operațiuni care nu sunt achiziționate în folosul operațiunilor sale taxabile

- **art. 145 alin. 3 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare**