

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA DE SOLUTIONARE A CONTESTATIILOR

DECIZIA nr. _____/_____2007
privind solutionarea contestatiei depusa de
X

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, printr-o adresa, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, asupra contestatiei formulata de **X**, impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice - Activitatea de control fiscal.

Contestatia are ca obiect:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe salarii;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe salarii;
- penalitati stopaj aferente impozitului pe salarii;
- CAS Angajator;
- majorari de intarziere aferente CAS Angajator;
- penalitati de intarziere aferente CAS Angajator;
- CAS Angajati;
- majorari de intarziere aferente CAS Angajati;
- penalitati de intarziere aferente CAS Angajati;
- penalitati stopaj aferente CAS Angajati;
- majorari de intarziere aferente fond acc. m-ca;

- penalitati de intarziere aferente fond acc. m-ca;
- CASS Angajator;
- majorari de intarziere aferente CASS Angajator;
- penalitati de intarziere aferente CASS Angajator;
- CASS Angajati;
- majorari de intarziere aferente CASS Angajati;
- penalitati de intarziere aferente CASS Angajati;
- penalitati stopaj aferente CASS Angajati;
- CASS Concedii;
- majorari de intarziere aferente CASS Concedii;
- majorari de intarziere aferente somaj Angajator;
- penalitati de intarziere aferente somaj Angajator;
- somaj angajati;
- majorari de intarziere aferente somaj Angajati;
- penalitati de intarziere aferente somaj Angajati;
- penalitati stopaj aferente somaj Angajati;
- majorari de intarziere aferente fond invatamant;
- penalitati de intarziere aferente fond invatamant;
- fond risc;
- majorari de intarziere aferente fond risc;
- penalitati de intarziere aferente fond risc;
- majorari de intarziere aferente fond 2% tutun;
- penalitati de intarziere aferente fond 2% tutun.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, in data de 31.07.2007, in raport de data la care a fost comunicata Decizia de impunere, asa cum rezulta din confirmarea de primire semnata de reprezentantul x si din data depunerii contestatiei, conform stampilei registraturii Directiei generale a finantelor publice.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, art.207 si art.209 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, in data de 31.07.2007, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor, este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. X contesta obligatiile stabilite in sarcina sa de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de control fiscal prin decizia de impunere, precizand ca:

Urmare a inspectiei fiscale societatea considera ca s-au stabilit in mod eronat diferente si accesorii.

Contestatoarea afirma ca aceste sume au fost stabilite in sarcina sa ca urmare a faptului ca, din motive obiective si independente de vointa societatii, pe perioada controlului nu a putut fi asigurata prezenta unei persoane care sa dea explicatiile necesare si sa prezinte toate documentele necesare controlului.

In aceste conditii, societatea sustine ca va aduce noi documente care nu au fost gasite de echipa de control.

Referitor la impozitul pe profit: pct. 3.1, la lit. a, prin raportul de inspectie fiscala si anexa nr. 9 se invoca faptul ca a inregistrat in contabilitate documente care nu indeplinesc conditia de document justificativ, acestea fiind in xerocopie, fax, sau avand alt beneficiar. Societatea contesta acest lucru precizand ca detine toate facturile respective in original si reprezinta aprovizionari curente necesare desfasurarii activitatii. Referitor la un numar de 4 facturi despre care organele de inspectie fiscala au afirmat ca nu aveau completate toate datele de identificare ale beneficiarului, societatea tine sa precizeze ca aceasta afirmatie este nereala.

In ceea ce priveste impozitul pe profit: pct. 3.1, la lit. d din RIF prin care s-au constatat cheltuieli nedeductibile pe perioada 2001-2005, achizitiile de diverse produse destinate agriculturii si cresterii animalelor, cum sunt: tarate, complexe, azotat de amoniu, seminte, pesticide, ingrasaminte, borhot umed, precum si achizitii de animale vii, cheltuieli care nu sunt aferente activitatii economice a societatii deoarece nu s-a facut dovada ca societatea are terenuri in proprietate sau in folosinta, nu au fost utilizate conturile de productie etc. Societatea mentioneaza ca toate facturile de achizitii inserate in anexa nr.11, au fost inregistrate in contul 371 cu scop de comercializare.

In ceea ce priveste impozitul pe profit: la pct. 3.1, la lit. e din RIF, echipa de control a considerat cheltuieli nedeductibile, unele prestari de servicii pentru care nu sunt contracte incheiate cu furnizorii, lucru nereal in viziunea societatii intrucat, sustine aceasta, aceste contracte exista.

Referitor la impozitul pe profit: pct. 3.1, la lit. I din RIF, organele de inspectie fiscala au considerat cheltuieli nedeductibile provizioanele din diferentele de curs valutar, inregistrate la sfarsitul anului 2002, societatea

anexand la contestatie, modul de calcul al diferentelor de curs, din care sustine ca rezulta inregistrarea corecta a acestei sume.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, referitor la inregistrarea veniturilor: pct. 3.1, la lit. b din RIF, prin care s-a constatat ca societatea nu a inregistrat venituri reprezentand valoarea unor facturi stornate si pentru care nu se face dovada ca au fost transmise beneficiarului, contestatoarea afirma ca Y a transmis in copie documentele din care rezulta ca facturile respective au fost inregistrate in evidenta lor si totodata societatea anexeaza la dosarul cauzei in copie jurnalul de cumparari, certificat pentru autenticitate, nota contabila de inregistrare in evidenta Y a stornarii si mandatul postal, cu confirmarea de primire a facturilor.

Referitor la TVA, la pct 3.2.2 lit a din RIF, in urma controlului s-a stabilit in sarcina societatii TVA colectata in suma de **x lei**, pentru motivul ca societatea nu a respectat in toate cazurile conditia de a incasa valuta prin conturi bancare.

Societatea precizeaza ca desi in raportul de inspectie fiscala la pag.14 se mentioneaza ca a incasat valuta prin conturi bancare, se calculeaza TVA de plata si pentru aceasta suma, sub acuzatia ca nu au fost respectate prevederile pct.9.9 din HG 401/2000, fara sa se precizeze documentele ne reprezentate.

Din anexa 18 a) la RIF rezulta ca s-a calculat TVA si pentru sumele incasate in valuta prin cont bancar, fara nici o explicatie.

Pentru perioada 01.06.2002-31.12.2003, s-a calculat TVA in suma de y lei, pentru motivul ca societatea nu a justificat scutirea de TVA cu drept de deducere aferenta prestarilor de transport international, cu documentele prevazute de legislatia in vigoare, sumele fiind calculate conform anexei nr.18 la Raportul de inspectie fiscala.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu mentioneaza care sunt documentele justificative pe care ar fi trebuit sa le prezinte , separat pentru transporturile externe aferente bunurilor importate si pentru transporturile externe aferente bunurilor exportate, afirmand ca singurele documente pe care nu le-a prezentat au fost Declaratiile vamale de import pentru toate transporturile externe aferente bunurilor importate.

Contestatoarea precizeaza ca a aplicat scutirea de TVA aferenta transportului extern efectuat pentru clientii ei cu respectarea cerintelor legale pentru transporturile externe aferente bunurilor exportate si importate pana in data de 31.12.2003, cu precizarea ca o parte din clientii ei au refuzat sa transmita in copie Declaratiile vamale de import. Totodata, se precizeaza ca in multe cazuri a facturat direct unor case de expeditii neavand nici un contact cu importatorul si nici posibilitatea de a

intra in posesia Declaratiilor vamale de import. Astfel, pentru transporturile externe aferente bunurilor importate, s-a colectat TVA pentru facturile la care nu s-au putut prezenta Declaratiile vamale de import, din care sa rezulte ca TVA a fost inclusa in baza de impozitare, societatea prezentand pentru control contractele incheiate cu unitatea importatoare, copie dupa carnetul TIR si documentele de transport international, din care sa rezulte realizarea transportului la extern.

Societatea sustine ca din prevederile art.11, al.1, lit. e, din Legea 345/2002 nu rezulta ca transportatorul trebuie sa justifice ca valoarea prestatiei a fost inclusa in baza de impozitare a bunurilor, ea neavand posibilitatea sa justifice acest lucru , in conditiile in care doar presteaza un serviciu , pe care il factureaza inaintea ajungerii transportului in vama, pentru a fi prezentate facturile la vama, si nu poate sa isi aroge drepturile organului vamal de a include sau nu valoarea transportului in baza impozabila a TVA.

In concluzie, contestatoarea afirma ca legiuitorul a precizat ca sunt scutite de TVA transporturile aferente marfurilor de import a caror contravaloare este inclusa in baza de impozitare, cu scopul de a verifica acest aspect la Directiile Regionale Vamale, unde exista evidente in acest sens.

Societatea mai invoca in sustinerea contestatiei si prevederile art.76, art.77, art.78 din Legea 141/1997, interpretand ca transportatorul nu datoreaza TVA, nici in cazul in care importatorul nu a inclus contravaloarea transportului in baza impozabila in vama, pentru ca acel TVA s-ar achita in vama de catre importator si nu este legal sa se colecteze de la transportator.

Deasemenea sustine ca TVA datorata in vama este un drept de import si are alta exigibilitate comparativ cu cea colectata de la societate, fiind influentat si calculul accesoriilor, avand in vedere ca societatea emite facturile inainte de a ajunge bunurile in vama si nu cunoaste conditiile de livrare externa (daca contravaloarea transportului este sau nu inclusa in valoarea bunurilor importate).

Totodata, societatea tine sa precizeze ca pana la data de 31.12.2003, era in vigoare HG 598/2002, care prevedea obligatia justificarii scutirii de TVA si cu Declaratiile vamale de import, ulterior, prin OMFP 1846/2003, art.7, al.1, lit.a, nemaifiind prevazuta aceasta obligatie, rezultand ca si Ministerul Finantelor Publice a realizat ca transportatorii sunt pusi sa respecte o cerinta imposibil de realizat in practica.

La pct 3.2.2 lit d) din RIF, referitor la inregistrarea veniturilor, s-a constatat ca societatea nu a inregistrat venituri reprezentand valoarea unor

facturi stornate si pentru care nu se face dovada ca au fost transmise beneficiarului, calculandu-se TVA in suma de z lei. Cu privire la aceste constatari societatea afirma ca Y a transmis in copie documentele din care rezulta ca facturile respective au fost inregistrate in evidenta lor si totodata societatea anexeaza la dosarul cauzei in copie jurnalul de cumparari, certificat pentru autenticitate, nota contabila de inregistrare in evidenta Y a stornarii si mandatul postal, cu confirmarea de primire a facturilor.

Cu privire la TVA colectata, calculata in sarcina societatii reprezentand TVA aferenta ratelor de leasing extern, majorari si penalitati, societatea sustine ca nu s-a tinut cont de faptul ca la data de 01.06.2002, OUG 17/2000 a fost abrogata prin Legea 345/2002, echipa de control calculand TVA si pentru ratele platite dupa 01.06.2002, conform anexei nr. 17 la raportul de inspectie fiscala.

Contestatoarea invoca in sustinerea cauzei art.29 lit. D din Legea 345/2002 si art. 71 alin. (2) si (3) din HG 598/2002 concluzionand in continuare ca nu datoreaza TVA pentru ratele de leasing, chiar daca societatea nu a achitat acea taxa pe valoarea adaugata pana la data de 01.06.2002, putand face inregistrarea contabila 4426=4427 si pentru acele sume.

II.Prin raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice – Activitatea de control fiscal, au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit, perioada verificata este 01.01.2001-30.06.2006. In urma controlului efectuat s-au constatat urmatoarele:

3.1. a) Societatea a inregistrat in contabilitate documente care nu indeplinesc potrivit Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, conditiile de document justificativ, acestea fiind in xerocopie, fax sau avand alt beneficiar.

Deasemenea, societatea a inregistrat pe cheltuieli facturile fiscale care nu au completate toate datele de identificare ale beneficiarului: codul fiscal, sediul cumparatorului, datele privind expeditia, fiind incalcate prevederile HG 402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, art.4(6), lit.m), Legea nr.414/2002, art.9(7), lit.j) si Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art.21(4), lit.f).

3.1. b) In lunile mai 2001, iulie si septembrie 2002 societatea a vandut mijloace de transport, sub valoarea ramasa neamortizata.

Deasemenea, s-a constatat ca societatea a achizitionat mijloace fixe care nu au avut legatura cu activitatea desfasurata si pe care ulterior le-a vandut in lunile iunie 2001 si martie 2003 (ferma si bloc de locuinte cu teren) pentru care a calculat si inregistrat pe cheltuieli amortizare. Suma totala de x lei a fost stabilita de organele de inspectie fiscala drept cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu art.7 din Legea nr.15/1994, art.4(4) din OG nr.70/1994, republicata si art.9(1) din Legea nr.414/2002.

c) S-a constatat ca in luna aprilie 2002 societatea a inregistrat in contabilitate in contul 626 "Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii", facturile fiscale ce reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal in anul 2002, intrucat sunt aferente anului fiscal 2001.

Actul normativ incalcat este Legea nr.414/2002, art.7, alin.(1).

d) S-a mai constatat ca societatea a realizat, in perioada 2001-2005, achizitii de diverse produse destinate agriculturii si cresterii animalelor, cum sunt: tarate de grau, complexe, azotat de amoniu, seminte, pesticide, ingrasaminte, borhot umed, precum si achizitii de animale vii (in perioada ianuarie-martie 2001), fara a avea terenuri in proprietate sau in folosinta.

Din modul in care a fost condusa contabilitatea societatii nu poate fi determinat scopul in care au fost efectuate aceste achizitii si cum au fost ele valorificate. Societatea nu a condus evidenta specifica activitatii de cultivare de teren sau de crestere a animalelor. Organele de inspectie fiscala au cerut inventarierea gestiunii la finele fiecarui an fiscal sau orice alte documente justificative care sa asigure controlul asupra operatiunilor patrimoniale inregistrate in contabilitate. Societatea nu a pus la dispozitie nici un fel de documente.

In balantele de verificare, anexate in xerocopie pentru toata perioada verificata, contul 371202 apare cu analitic-"marfuri en gross diverse". Din verificarea facturilor fiscale emise, a centralizatoarelor intocmite privind descarcarea gestiunii nu s-a putut identifica daca au fost valorificate prin vanzare aceste produse. In acelasi timp, nu a avut declarat la ORC punct de lucru care sa aiba ca obiect cresterea animalelor. Pentru facturile fiscale de achizitie de produse destinate agriculturii si de achizitie de animale nu se poate face dovada legaturii cu obiectul sau de activitate. Valoarea totala a acestor achizitii reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile OG 70/1994, republicata, art.4(4), Legii

nr.414/2002, art.9(1) si Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, art.21(1).

e) Deasemenea s-a constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate facturi fiscale reprezentand prestari de servicii pentru care nu a avut contracte incheiate cu furnizorii. Diversele lucrari care apar in documente ca prestate si facturate nu au legatura cu activitatea agentului economic. Valoarea totala a acestor achizitii reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile HG 402/2000, art.4(6), lit.r), Legii nr.414/2002, art.9(7), lit.s) si Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.21(4), lit.m).

f) S-a mai constatat ca societatea a inregistrat in contabilitate facturi fiscale care nu au putut fi prezentate controlului. Intrucat lipsesc documentele contabile justificative suma de x lei a fost stabilita drept cheltuiala nedeductibila fiscal. Deasemenea societatea a inregistrat in contabilitate in luna septembrie 2002 o nota contabila pentru care nu a putut pune la dispozitia controlului documentul justificativ care a stat la baza intocmirii acestei note contabile. Din explicatia anexata la notele contabile si din balanta de verificare rezulta ca este vorba de achizitia unui tractor agricol pentru care nu exista factura fiscala de achizitie si nici nu are legatura cu obiectul de activitate al firmei. Societatea a achizitionat si alte mijloace fixe destinate lucrarilor agricole si cresterii animalelor: custi pentru vitei in luna septembrie 2001, masina de semanat in luna noiembrie 2001 si o grapa rotativa in luna februarie 2003. Intrucat societatea nu a pus la dispozitie situatia mijloacelor fixe, planul de amortizare al acestora pentru intreaga perioada verificata si nu a condus contabilitatea mijloacelor fixe pe categorii si pe fiecare obiect de evidenta asa cum prevede Legea contabilitatii, organul de control a calculat cat reprezinta valoarea amortizata a acestor mijloace fixe care se presupune ca a fost inregistrata pe cheltuieli. Suma totala reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal, la termenele (perioadele) in care au fost inregistrate in contabilitate, neavand legatura cu activitatea desfasurata de societate.

g) La 31.12.2002 societatea a inregistrat pe cheltuieli cu provizioanele suma de x lei fara insa a prezenta situatia privind modul de calcul a diferentelor de curs valutar aferente creantelor si obligatiilor in valuta asa cum prevedea HG nr.335/1995. Societatea nu a condus evidenta furnizorilor si clientilor pe categorii si pe fiecare persoana fizica si juridica in parte, asa cum prevede Legea contabilitatii. Neconducand evidenta creantelor si a datoriiilor in valuta nu a putut prezenta organului de control calculul diferentelor de curs favorabile sau nefavorabile intre

valoarea de intrare si valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercitiului, in vederea justificarii calculului cheltuielilor cu provizioanele.

Situatia de calcul a provizioanelor prezentate de societate si redata in xerocopie nu poate constitui document justificativ si ca atare nu a fost luata in considerare de catre organul de control. Suma de x lei reprezinta astfel cheltuiala nedeductibila fiscal fiind incalcate prevederile HG nr.335/1995, art.1, lit.b).

Referitor la inregistrarea veniturilor s-au constatat urmatoarele:

a) In perioada 2001-2003 societatea a emis facturi fiscale, in rosu, care nu pot intruni calitatea de document justificativ intrucat nu au semnatura de primire a beneficiarului si nu au completate datele privind expeditia. Pe factura, in mod obligatoriu trebuie inscrise toate datele de identificare ale persoanei care a efectuat livrarea bunurilor: nume si prenume, seria si numarul actului de identitate, codul numeric personal. Valoarea totala a acestor facturi reprezinta diferenta de profit impozabil intrucat nu indeplinesc conditiile prevazute pentru a fi document justificativ in conformitate cu art.1, alin2) din HG 831/1997, republicata.

b) In data de 29.05.2003 societatea a emis factura fiscala reprezentand vanzari de mijloace de transport. (tractoare si remorci).

In data de 30.06.2003 emite factura fiscala in rosu, la aceeasi valoare, iar in data de 15.07.2003 emite, in rosu, factura fiscala in valoarea totala de y lei. Pe aceasta factura este inscrisa mentiunea "storno partial factura fiscala y". Cele 2 facturi mentionate, emise in rosu, au anexat un Proces verbal de custodie incheiat cu Y, in calitate de cumparator, prin care aceasta lasa in custodie la X mijloacele de transport (15 capete autotractor si 13 semiremorci frigorifice) care au facut obiectul vanzarilor din facturile fiscale, partial. Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a emis in mod eronat cele doua facturi in rosu, intrucat transferul de proprietate asupra mijloacelor fixe a avut loc. In mod corect pastrarea in custodie a mijloacelor fixe trebuia sa fie reflectata intr-un cont in afara bilantului si nu printr-o stornare de venituri impozabile. Astfel, contravaloarea celor doua facturi fiscale reprezinta diferenta de venituri impozabile. Totodata, se precizeaza ca facturile de stornare nu au semnaturile de primire ale cumparatorului.

c) In lunile octombrie 2004 si ianuarie-februarie 2005 societatea a omis inregistrarea in contabilitate a unor facturi fiscale in valoare totala de x lei. Suma de x lei este considerata ca venituri impozabile suplimentare in conformitate cu prevederile art.7 din Legea nr.414/2002 si ale art.19(1) din Legea nr.571/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

d) Din verificarea documentelor cu regim special ridicate de societate s-a constatat ca lipsesc toate cele trei exemplare ale facturilor fiscale mentionate in Anexa nr.18b) la RIF. Aceste facturi nu s-au regasit nici in evidenta contabila a societatii. Pentru determinarea bazei de impunere in conformitate cu prevederile art.66(1) din OG 92/2003, republicata, s-a procedat la estimarea veniturilor aferente acestor facturi.

In urma estimarii s-a calculat o diferenta de venituri impozabile.

Avand in vedere cele constatate s-a recalculat profitul impozabil pentru perioada verificata. Impozitul pe profit calculat suplimentar este in suma de **x lei**. S-au calculat majorari de intarziere in suma de si penalitati de intarziere.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, pct. 3.2 din RIF, perioada verificata este 01.01.2001-30.06.2006. Baza legala a fost OUG nr.17/2000; HG 401/2000; Legea nr.345/2002, republicata; HG 598/2002; HG 348/2003; Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal si HG 44/2004, ambele cu modificarile si completarile ulterioare. In urma controlului efectuat s-au constatat urmatoarele:

a) Societatea a dedus TVA din documente existente in xerocopie, fax, avand mentionat alt beneficiar sau care nu au completate toate datele de identificare ale cumparatorului. Valoarea totala a TVA din aceste documente este de **x lei** si reprezinta TVA nedeductibila.

b) Societatea a achizitionat bunuri si servicii pentru care nu poate face dovada utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile si care nu au legatura cu activitatea desfasurata de societate: masina de spalat, cazi hidromasaj, boxe, amplificator, coltar (in acest caz factura fiscala are la beneficiar trecuta adresa), azotat de amoniu, pesticide, ingrasaminte, tarate de grau, borhot, animale vii, materiale de constructii. Toate aceste achizitii nu pot fi localizate pe vreun obiectiv care sa faca parte din patrimoniul societatii. Pentru prestarile de servicii achizitionate societatea nu are situatii de lucrari prin care sa arate scopul in care au fost achizitionate si locul unde au fost utilizate.

Pentru aceste achizitii s-a stabilit TVA nedeductibil.

c) S-a mai constatat ca societatea a operat eronat in jurnalul de cumparari diverse facturi:

- Facturi fiscale care au fost operate in jurnalul de cumparari atat in luna iunie cat si in luna august 2004. Suma de **x lei** reprezinta TVA nedeductibila.

- Facturile fiscale care au fost operate in jurnalul de cumparari fiecare cu TVA dublu. Rezulta ca suma de **x lei** reprezinta TVA nedeductibila.

d) Societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări facturi pe care nu le-a putut prezenta controlului. Astfel, TVA aferentă a fost stabilită ca nedeductibilă.

În luna septembrie 2002 societatea a dedus TVA pentru care nu a prezentat factura de achiziție. Din înscrisul de pe nota contabilă și din balanțele de verificare ale societății reiese că este vorba de un tractor agricol, această achiziție neavând legătura cu activitatea societății.

TVA aferentă a fost stabilită ca nedeductibilă.

e) În luna ianuarie 2003 societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări factura fiscală emisă de Z reprezentând avans construcții, fiind contabilizată în contul 212 – Cladiri.

În luna decembrie 2005 societatea a anulat această înregistrare contabilă. Din controlul efectuat la Z s-a constatat că această societate a stornat această factura la data de 30.06.2003. Întrucât nu există concordanță între datele la care societățile partenere au stornat această factura din evidența contabilă proprie, întrucât avansul nu a fost achitat în termen de 5 zile și pentru că nu s-a întocmit factura fiscală de stornare din care să rezulte care este data reală a acestei operațiuni, controlul a considerat că stornarea sumei a devenit operabilă în luna ianuarie 2003.

f) În perioada 2001-2005 societatea a efectuat achiziții destinate protocolului peste limitele prevăzute de legile în vigoare. Astfel s-a stabilit că suma de x lei reprezintă TVA nedeductibilă, iar suma de y lei reprezintă diferența de TVA colectată.

Cu privire la pct. 3.2.2 din RIF:

S-a constatat că în perioada 2001-2003 ponderea în veniturile realizate a detinut-o activitatea de transport internațional de marfuri.

Întrucât în perioada ianuarie 2001-mai 2002 X nu a respectat condițiile privind conturile bancare, TVA aferentă valorii de x lei reprezentând transporturi încasate s-a stabilit de către organele de inspecție fiscală ca TVA colectată, deoarece pentru justificarea cotei zero de TVA trebuie respectată condiția de încasare a valutei în conturi bancare deschise la bănci autorizate de BNR.

Începând cu 01.06.2002 sunt scutite de TVA transporturile aferente marfurilor din import și a căror contravaloare este inclusă în baza de impozitare. De asemenea este scutit de TVA transportul legat direct de exportul bunurilor.

Nejustificarea cu documente legale a transporturilor internaționale a determinat calcularea diferenței de TVA colectată.

b) Asa cum a fost aratat si la pct.3.1 referitor la Impozitul pe profit, societatea a vandut mijloace fixe sub valoarea ramasa neamortizata.

In speta este vorba de mijloace de transport vandute in luna mai 2001, o ferma vanduta in luna iunie 2001 si bloc de locuinte cu teren vandute in luna martie 2003. In conformitate cu prevederile pct.10.10 si 10.13 din HG 401/2000” s-a calculat TVA colectata.

c) In anexa nr.14 la RIF sunt redade pozitile din jurnalul de vanzari reprezentand vanzari scutite de TVA din perioada septembrie 2003-decembrie 2003 avand ca si client pe N, pentru care societatea nu a putut justifica in timpul controlului ce reprezinta aceste pozitii si in ce baza au fost inregistrate pe coloana de scutite de TVA cu drept de deducere.

Pentru aceste pozitii organul de control a calculat o diferenta suplimentara de TVA colectata.

d) S-a mai constatat ca societatea a emis facturi fiscale, in rosu, care nu au completate toate datele prevazute de normele legale in vigoare si anume semnatura de primire si datele privind expeditia.

Astfel s-a stabilit ca suma de **x lei** reprezinta diferenta de TVA colectata.

TVA din facturile fiscale emise in rosu, in mod eronat (pastrarea in custodie a marfii vandute nu anuleaza transferul dreptului de proprietate) si reprezinta diferenta de TVA colectata calculata in timpul controlului.

e) Asa cum a fost prezentat si la pct.3.1 – Impozitul pe profit, societatea a omis inregistrarea in contabilitate a unor facturi fiscale emise in octombrie 2004 si in perioada ianuarie-februarie 2005. TVA aferenta acestor facturi reprezinta diferenta de TVA colectata.

f) TVA colectata aferenta facturilor fiscale care nu s-au gasit la sediul societatii si care nu au fost inregistrate in evidenta contabila, pentru care s-a procedat la estimare este in suma de **x lei**.

Referitor la verificarea inregistrarii in contabilitate si a achitarii la buget a TVA de plata aferenta contractelor de leasing extern incheiate de societate in anul 2001, s-a constatat ca societatea a incheiat doua contracte de leasing extern pentru care nu a procedat in conformitate cu prevederile legale in vigoare, adica nu a constituit si nu a achitat TVA aferenta ratelor de leasing, conform graficului de esalonare a platii acestora. Astfel, organele de inspectie fiscala au calculat TVA de plata.

Pentru nevirarea TVA la termenele legale s-au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Conform pct.15 din HG 348/2003, TVA aferenta ratelor de leasing se inregistreaza in contabilitate prin articolul contabil 4426=4427, iar

operatiunea se inscrie in jurnalul de vanzari in col. 10 si 11 si in jurnalul de cumparari in col. 7 si 8.

In anexa nr.17 este calculata TVA care trebuia inregistrata in contabilitate in baza celor de mai sus.

In lunile decembrie 2003 si ianuarie 2004 mijloacele de transport care au facut obiectul celor doua contracte de leasing au fost scazute din evidenta contabila intrucat, in baza contractelor de novatie din 28.11.2003 si respectiv din 27.02.2004 ele au fost cesionate lui M, aceasta preluand obligatiile contractuale, potrivit clauzelor si conditiilor din cele doua contracte.

In baza constatarilor de mai sus in timpul controlului a fost recalculata situatia TVA si a rezultat diferenta de TVA de plata. S-au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

In ceea ce priveste impozitul pe veniturile de natura salariala, pe perioada verificata 01.01.2001 – 30.06.2006 s-a constatat ca veniturile din salarii au fost determinate corect, a fost virat in totalitate la data controlului, dar nu au fost respectate termenele de plata. S-au calculat dobanzi penalizatoare, din care s-a platit o suma, ramanand de achitat diferenta. Deasemenea s-au calculat penalitati de intarziere, din care s-a achitat o suma, ramanand de achitat diferenta, precum si penalitati de stopaj la sursa.

In ceea ce priveste contributia la asigurarile sociale de stat, s-au constatat pe perioada verificata, septembrie 2003 – iunie 2006, urmatoarele:

In ceea ce priveste contributia angajatorului, in urma verificarii efectuate societatea nu a virat in totalitate contributia de asigurari sociale si nu a respectat termenele legale de plata. Contributia datorata si neachitata este in suma de x lei. S-au calculat dobanzi penalizatoare, din care s-a platit o suma, ramanand de achitat diferenta. Deasemenea s-a calculat penalitati de intarziere.

In ceea ce priveste contributia asiguratilor, societatea a constituit contributia datorata de asigurati inasa nu a virat in totalitate aceasta contributie. La data controlului, contributia nevirata pentru perioada septembrie 2003 – iunie 2006 este in suma de x lei. S-au calculat dobanzi penalizatoare, din care s-a platit o suma, ramanand de achitat diferenta. Deasemenea s-a calculat penalitati de intarziere.

In ceea ce priveste contributia la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, perioada verificata a fost septembrie 2003 – iunie 2006. In urma verificarii efectuate s-a constatat ca societatea a constituit corect aceasta contributie, a fost virata in totalitate la data

controlului, dar nu au fost respectate termenul legal de plata. S-au calculat dobanzi penalizatoare si penalitati de intarziere.

In ceea ce priveste contributia la bugetul asigurarilor de sanatate, s-au constatat pe perioada verificata, ianuarie 2001 – iunie 2006, urmatoarele:

In ceea ce priveste contributia angajatorului, societatea nu a virat in totalitate contributia la bugetul asigurarilor de sanatate si nu a respectat termenele legale de plata. Contributia datorata si nevirata este in suma de x lei. S-au calculat dobanzi penalizatoare, din care s-a platit o suma, ramanand de achitat diferenta. Deasemenea s-a calculat penalitati de intarziere, din care s-a platit o suma, ramanand de achitat diferenta.

In ceea ce priveste contributia angajatilor, societatea a constituit contributia datorata de angajati insa nu a virat in totalitate aceasta contributie si nu a respectat termenul legal de plata. La data controlului, contributia datorata si nevirata este in suma de x lei. S-au calculat dobanzi penalizatoare, penalitati de intarziere, precum si penalitati stopaj la sursa.

In ceea ce priveste contributia pentru concedii si indemnizatii de la persoane juridice sau fizice, in urma verificarii efectuate s-a constatat ca societatea a constituit corect contributia insa nu a achitat in totalitate aceasta contributie si nu a respectat termenul legal de plata. Contributia datorata si nevirata este in suma de x lei. S-au calculat dobanzi penalizatoare.

In ceea ce priveste contributia de asigurari pentru somaj, s-au constatat pe perioada verificata, septembrie 2003 – iunie 2006, urmatoarele:

In ceea ce priveste contributia angajatorului, societatea nu a achitat aceasta contributie la termenele legale de plata. S-au calculat dobanzi penalizatoare si penalitati de intarziere.

In ceea ce priveste contributia angajatilor, societatea a constituit corect aceasta contributie insa nu a virat-o in totalitate. Contributia datorata si nevirata este in suma de x lei. S-au calculat dobanzi penalizatoare, penalitati de intarziere, precum si penalitati stopaj la sursa.

In ceea ce priveste fondul de invatamant, s-a constatat pe perioada verificata, ianuarie 2001 – decembrie 2001, ca societatea a constituit corect aceasta obligatie si a virat-o in intregime insa nu a respectat termenul legal de plata. S-au calculat dobanzi penalizatoare, din care s-a platit o suma, ramanand de achitat diferenta. Deasemenea s-au calculat penalitati de intarziere, s-a platit o suma, ramanand de achitat diferenta.

In ceea ce priveste fondul pentru protectia speciala si incadrarea in munca a persoanelor cu handicap, s-a constatat pe perioada verificata, ianuarie 2001 – decembrie 2002, ca societatea a constituit corect aceasta obligatie dar nu a virat-o in intregime. Contributia constituita si nevirata la acest fond este in suma de x lei. S-au calculat dobanzi penalizatoare, din care s-a platit o suma, ramanand de achitat diferenta. Deasemenea s-a calculat penalitati de intarziere, din care s-a platit o suma, ramanand de achitat diferenta.

In ceea ce priveste taxa asupra activitatilor daunatoare sanatatii, s-a constatat pe perioada verificata, ianuarie 2001 – iunie 2006, ca societatea a constituit corect aceasta taxa dar a virat-o cu intarziere. S-au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Baza legala pentru aceste contributii a fost: OG 22/1992, Legea 145/1997 cu modificarile si completarile ulterioare, OG 83/1998, OG 75/1999, OUG 102/1999, Legea 19/2000 cu modificarile si completarile ulterioare, OG 7/2001 cu modificarile si completarile ulterioare, Legea 346/2002, Legea 76/2002 cu modificarile si completarile ulterioare, Legea 519/2002, OG 150/2002, OUG 40/2002, Ordin 1727/2002, Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Legea 343/2004, HG 2269/2004.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retine:

1. Referitor la sumele stabilite suplimentar cu titlu de impozit pe profit si sumele reprezentand majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar:

1.1. Referitor la cheltuielile in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile inregistrate in baza unor facturi fiscale care nu indeplinesc calitatea de document justificativ.

In fapt, in perioada ianuarie 2001 - martie 2005, societatea a inregistrat in contabilitate documente care sunt in xerocopie, fax sau avand alt beneficiar. Valoarea totala a acestor documente este de x lei. Deasemenea societatea a inregistrat pe cheltuieli facturi fiscale care nu au completate toate datele de identificare ale beneficiarului: lipsesc codul fiscal, sediul cumparatorului, datele privind expeditia.

In drept, in perioada ianuarie - octombrie 2001 si perioada ianuarie – februarie 2002, sunt incidente prevederile art. 4 alin. (6) lit. m) din OG nr. 70/1994, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza :

“În înțelesul alin. (1) cheltuielile nedeductibile sunt:

m) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;”

Pentru perioada august - noiembrie 2002 si perioada ianuarie – octombrie 2003 se aplica prevederile art. 9, alin. (7), lit. j) din Legea nr. 414/2002, privind impozitul pe profit:

“Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;”

Pentru martie 2004 si martie 2005 se aplica prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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;”

Prin pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr. 82/1991, aprobat prin Hotararea de Guvern nr. 704 din 22 decembrie 1993 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea

financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, se defineste notiunea de document justificativ, respectiv :

“Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:

- a) denumirea documentelor;***
- b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;***
- c) numărul și data întocmirii documentului;***
- d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);***
- e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;***
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;***
- g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;***
- h) alte elemente menite să asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.”***

Astfel, se retine faptul ca pentru a putea dobandi calitatea de document justificativ, de inregistrare in contabilitate si de deducere a unor cheltuieli de aprovizionare facturile trebuie sa cuprinda "menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale".

Avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala au anulat dreptul de deducere pentru cheltuieli rezultate in baza unor facturi fiscale inregistrate in contabilitate in copie xerox, la solicitarea directiei noastre intr-o speta similara, cu privire la posibilitatea indeplinirii calitatii de document justificativ a facturilor fiscale in xerocopie, in cazul distrugerii, pierderii, furtului originalului acestora, Directia de reglementari contabile din Ministerul Finantelor Publice, prin adresa nr.460.698/09.08.2007, a precizat urmatoarele : "va comunicam ca factura fiscala reconstituita prin aplicarea, pe copia xerox, a unei stampile : "conform cu originalul" si a stampilei furnizorului, poate fi inregistrata in contabilitate in conditiile in care se poate face dovada intrarii in gestiune a bunurilor prin alte documente cum ar fi : nota de receptie si constatare diferite, avizul de insotire a marfii, dupa caz. In cazul in care factura respectiva se refera la prestari de servicii documentul care face dovada efectuării cheltuielii este contractul sau comanda aferente facturii respective. "

Se retine faptul ca societatea nu face nici o referire la reconstituirea documentelor ci dimpotriva, prin contestatie, afirma ca "detine toate facturile respective in original si reprezinta aprovizionari curente necesare desfasurarii activitatii iar referitor la numarul de 4 facturi care nu au completate toate datele de identificare ale beneficiarului, aceasta afirmatie este nereala". In vederea solutionarii contestatiei, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat printr-o adresa inaintata catre X si adresa inaintata Directiei Generale a Finantelor Publice, depunerea tuturor documentelor la care se face referire in contestatie si care nu au fost anexate la dosarul cauzei. Pana la aceasta data nu au fost transmise de catre societate documentele respective.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii ca si cheltuieli nedeductibile suma de x lei, motiv pentru care se va respinge contestatia formulata de X ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

1.2. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de x lei si diferenta de venituri impozabile in suma de y 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, X nu aduce nici un argument de fapt si de drept in sustinerea cauzei care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, urmare a verificarilor organelor de inspectie fiscala s-a constatat prin Raportul de inspectie fiscala, in baza caruia s-a emis Decizia de impunere contestata, cheltuieli nedeductibile in suma de **x lei**, suma ce provine din:

In lunile mai 2001, iulie si septembrie 2002 societatea a vandut mijloace de transport, sub valoarea ramasa neamortizata. Societatea a achizitionat mijloace fixe care nu au avut legatura cu activitatea desfasurata si pe care ulterior le-a vandut in lunile iunie 2001 si martie 2003 (ferma si bloc de locuinte cu teren) pentru care a calculat si inregistrat pe cheltuieli amortizare. Suma totala de x lei a fost stabilita de organele de inspectie fiscala ca si cheltuieli nedeductibile fiscal conform art.7 din Legea 15/1994, Ordonanta Guvernului 70/1994 si art.9 (1) din Legea nr. 414/2002.

In luna aprilie 2002 societatea a inregistrat in contabilitate in contul 626 "Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii", facturile fiscale in valoare de **x lei**, ce reprezinta cheltuieli aferente anului fiscal 2001 si nu sunt aferente anului 2002.

Societatea a inregistrat in contabilitate facturi fiscale care nu au putut fi prezentate organelor de inspectie fiscala. Societatea a inregistrat in contabilitate in luna septembrie 2002 o nota contabila pentru care nu a putut pune la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentul justificativ care a stat la baza intocmirii acestei note contabile. Din explicatia anexata la notele contabile si din balanta de verificare rezulta ca este vorba de achizitia unui tractor agricol pentru care nu exista factura fiscala de achizitie si nici nu are legatura cu obiectul de activitate al firmei. Suma totala inregistrata pe cheltuiala deductibila fiscal , nu are legatura cu activitatea desfasurata de societate.

Totodata, urmare a verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil cu venituri in suma de **x lei**, suma care provine din:

- x lei reprezentand venituri stornate de societate in perioada 2001-2003, in baza unor facturi fiscale, in rosu, care nu pot intruni calitatea de document justificativ intrucat nu au semnatura de primire a beneficiarului si nu au completate datele privind expeditia.

- y lei reprezentand venituri omise a fi inregistrate in lunile octombrie 2004 si ianuarie-februarie 2005 in contabilitate aferente unor facturi fiscale in valoare totala de n lei.

- z lei - din verificarea documentelor cu regim special ridicate de societate conform listingului anexat s-a constatat ca lipsesc toate cele trei exemplare ale facturilor fiscale mentionate in Anexa nr.18b). Aceste facturi nu s-au regasit nici in evidenta contabila a societatii. Pentru determinarea bazei de impunere in conformitate cu prevederile art.66(1) din OG 92/2003, republicata s-a procedat la estimare prin identificarea acelor elemente care sunt mai apropiate situatiei de fapt fiscale. Metoda de estimare utilizata pentru calculul valorii medii a facturilor lipsa a constat in determinarea valorii cotoarelor de facturi din care fac parte aceste facturi impartite la numarul de facturi emise din fiecare cotor. In urma estimarii s-a calculat o diferenta de venituri impozabile.

Prin contestatie nu se prezinta argumente, motive de fapt si de drept care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala pentru aceasta suma.

In drept, la art.206 alin. (1) lit. c si lit.d din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in data de 31.07.2007, se precizeaza:

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]", coroborat cu pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipuleaza urmatoarele:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

[...]", organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume, in conformitate cu prevederile pct. 2.4. din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005:

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

Avand in vedere faptul ca societatea nu aduce nici un argument de fond in sustinerea acestui capat de cerere din contestatie care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitii legale, prin care sa combata si sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma totala de **x lei** si diferentei de venituri impozabile in suma de **y lei** se va respinge contestatia formulata de X ca nemotivata.

1.3. Referitor la cheltuielile in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile aferente unor facturi fiscale de aprovizionare in conditiile in care societatea nu poate justifica necesitatea acestor achizitii in scopul desfasurarii propriei activitati.

In fapt, societatea a realizat, in perioada 2001 – 2005, achizitii de diverse produse destinate agriculturii si cresterii animalelor precum si

achizitii de animale vii (in perioada ianuarie-martie 2001). Din documentele prezentate a rezultat ca societatea nu are terenuri in proprietate sau in folosinta si nu a avut declarat la ORC punct de lucru care sa aiba ca obiect crestarea animalelor. Din modul in care a fost condusa contabilitatea societatii nu poate fi determinat scopul in care au fost efectuate aceste achizitii si cum au fost ele valorificate si nu se poate face dovada legaturii cu obiectul principal de activitate – din RIF rezulta ca pe langa activitatea principala constand in transporturi rutiere de marfuri (intern si international) a mai desfasurat activitati de prestari servicii auto (2001-2003) si comert en-gros cu amanuntul de carburanti.

In drept, pentru perioada 2001 – iunie 2002 sunt incidente prevederile art. 4 alin. (4) din OG nr. 70/1994, privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor.”

Pe perioada iunie 2002 – decembrie 2003 in cauza ii sunt aplicabile prevederile art.9 alin. (1) din Legea nr. 414/2002, privind impozitul pe profit:

“La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”

Potrivit prevederilor art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicata, in vigoare de la 1.01.2004:

„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.”

Avand in vedere prevederile mentionate mai sus, se retine ca la calculul profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai daca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile. Or, achizitiile de produse destinate agriculturii si cresterii animalelor precum si achizitiile de animale vii nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii. Se retine ca intrucat societatea nu a condus evidenta specifica activitatii de cultivare de teren, de crestere a animalelor sau conturile specifice activitatii de

productie nu s-a putut determina scopul in care au fost efectuate aceste achizitii si cum au fost ele valorificate.

In ceea ce priveste argumentul contestatoarei referitor la faptul ca " toate facturile de achizitii au fost inregistrate in contul 371 cu scop de comercializare", acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat prin Notificarea x organele de inspectie fiscala au solicitat administratorului societatii sa prezinte situatia componentei soldului contului 371 – "Marfuri", pe analitice, insa aceasta situatie nu a fost prezentata. Totodata, se retine faptul ca organele de inspectie fiscala au solicitat situatia inventarierii gestiunii la finele fiecarui an fiscal sau documente justificative care sa asigure controlul asupra operatiunilor patrimoniale inregistrate in contabilitate, dar societatea nu a pus la dispozitie astfel de documente.

In vederea solutionarii contestatiei, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat printr-o adresa inaintata X si adresa inaintata Directiei Generale a Finantelor Publice, depunerea tuturor documentelor la care se face referire in contestatie si care nu au fost anexate la dosarul cauzei. Pana la aceasta data nu au fost transmise de catre societate documentele respective.

Ca urmare aceste cheltuieli nu pot fi considerate cheltuieli deductibile fiscal atata timp cat societatea nu face dovada ca acestea au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, astfel ca pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor in suma de **x lei** contestatia va fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

1.4. Referitor la cheltuielile in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile de prestari servicii inregistrate de societate in baza unor facturi fiscale care nu sunt insotite de documente care sa justifice prestarea acestora.

In fapt, societatea a inregistrat in contabilitate facturi fiscale reprezentand prestari de servicii ce constau in lucrari de ierbicidat, semanat porumb si soia, recoltat grau etc. pentru care nu a avut contracte incheiate cu furnizorii, situatii de lucrari, procese verbale de receptie, rapoarte de lucru etc. si care nu au legatura cu obiectivul de activitate al agentului economic.

In drept, in perioada noiembrie 2002 – 31.12.2003, sunt incidente prevederile art. 9, alin. (7), lit. s) din Legea nr. 414/2002, privind impozitul pe profit:

***„Potrivit prezentei legi, cheltuielile nedeductibile sunt:
s) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, prestări de servicii sau asistență, în situația în care nu sunt încheiate contracte în formă scrisă și pentru care beneficiarii nu pot justifica prestarea acestora pentru activitatea autorizată;”***

Incepand cu 1.01.2004 se aplica prevederile art. 21, alin. (4), lit. m) din Legea nr. 571/2003, care precizeaza:

***„Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:
m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;”***

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca in perioada noiembrie 2002 - iulie 2004, societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale reprezentand contravaloarea unor prestari de servicii fara a fi insotite de situatii de lucrari, devize de lucrari, contracte de prestari servicii, asa cum prevede legea, prin care sa se stabileasca in mod clar serviciile prestate, termenul de executie, tarifele percepute si valoarea totala a contractului. Mai mult, aceste lucrari nu au legatura cu activitatea agentului economic ce consta in transporturi rutiere de marfuri (intern si international).

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca societatea contestatoare nu are drept de deducere pentru cheltuielile inregistrate in evidenta contabila in baza unor facturi fiscale care nu sunt insotite de documente doveditoare cum ar fi contracte, situatii de lucrari prin care sa se faca dovada cantitatilor livrate si serviciilor prestate si implicit a realitatii acestor operatiuni, asa cum prevede legislatia in vigoare.

In ceea ce priveste afirmatia societatii, potrivit careia este nereala constatarea organului fiscal intrucat "detine contractele incheiate cu furnizorii ", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat nu a fost sustinuta de X cu documente. Astfel, printr-o adresa inaintata catre X si adresa inaintata Directiei Generale a Finantelor Publice s-a solicitat de catre Directia generala de solutionare a contestatiilor

depunerea tuturor documentelor la care se face referire in contestatie si care nu au fost anexate la dosarul cauzei iar societatea contestatoare nu depune aceste documente, pana la data solutionarii contestatiei.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca si cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit suma de **x lei**, motiv pentru care pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli se respinge contestatia formulata de X ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

1.5. Referitor la cheltuielile cu provizioanele in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste chetuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile in care societatea nu a tinut evidenta creantelor si datoriilor in valuta pe fiecare client si furnizor in parte si nu a prezentat o calculatie conform prevederilor in vigoare privind modul de constituire a acestor provizioane.

In fapt, la 31.12.2002, societatea a inregistrat pe cheltuieli cu provizioanele suma de x lei fara a prezenta situatia privind modul de calcul a diferentelor de curs valutar aferente creantelor si datoriilor in valuta. Neconducand evidenta creantelor si a datoriilor in valuta nu a putut prezenta organului de control calculul diferentelor de curs favorabile sau nefavorabile intre valoarea de intrare si valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercitiului, in vederea justificarii calculului cheltuielilor cu provizioanele.

In drept, la art.1 lit. b) din Hotararea de Guvern nr. 335/1995 se precizeaza:

“Agenții economici, persoane juridice, cu excepția societăților bancare și a instituțiilor financiare specializate, pot constitui următoarele provizioane deductibile fiscal:

b) provizioanele pentru pierderi din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și obligațiilor în valuta, evidențiate în bilanțul contabil de la sfârșitul exercițiului financiar.

Deductibilitatea fiscală a acestor provizioane se acordă numai la încheierea exercițiului financiar anual, la nivelul pierderii nete din diferențele de curs valutar, respectiv dintre valoarea creanțelor și datoriilor evaluate la cursul valutar de referință al Băncii Naționale a

României din ultima zi a exercițiului financiar și cursurile de schimb valutar la care acestea au fost înregistrate în contabilitate.

Prin pierdere netă se înțelege diferența dintre sumele înregistrate în contul de conversie - activ și cele înregistrate în contul de conversie - pasiv la sfârșitul fiecărui an.

Înregistrarea pe venituri a provizioanelor se efectuează fie pe măsura lichidării creanțelor și datoriilor în valuta, pentru care acestea au fost constituite, fie ca urmare a scăderii cursului valutar de referință la încheierea exercițiului financiar;

Se retine faptul ca societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu provizioanele pentru pierderi din diferente de curs valutar aferente creantelor si obligatiilor in valuta, fara a tine evidenta acestor creante si datorii pe furnizori si clienti si pe fiecare persoana fizica si juridica in parte, asa cum prevede Legea contabilitatii si astfel nu a putut prezenta la control o situatie privind calculul diferentelor de curs favorabile sau nefavorabile intre valoarea inregistrata in contabilitate si valoarea acestora la cursul ultimei zile a exercitiului financiar, asa cum prevede Hotararea de Guvern nr. 335/1995.

Provizioanele trebuiau constituite la nivelul pierderii nete din diferente de curs valutar respectiv dintre valoarea creantelor si a datoriilor in valuta existente la data de 31.12.2002, transformate in lei la cursul de schimb comunicat de BNR pentru acea data.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se retine ca X nu a prezentat o situatie de calcul a provizioanelor detaliata pe conturi analitice pentru fiecare client si furnizor in parte si diferentele de curs valutar aferente creantelor si obligatiilor in valuta astfel incat societatea sa poata beneficia de deducerea cheltuielilor cu provizioanele la nivelul pierderii nete din diferente de curs.

Afirmatia societatii potrivit careia "anexam la prezenta contestatie, modul de calcul al diferentelor de curs, rezultand ca am inregistrat corect intreaga suma", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat la dosarul cauzei se regaseste anexa 7 (privind NC nr.21) din care nu rezulta cum au fost stabilite sumele inregistrate in conturile de cheltuieli, iar in explicatia intitulata "Referitor la Anexa 7" nu se prezinta o reevaluare din care sa rezulte diferentele favorabile la contul 477, care sa sustina pierderea neta si sa conduca la inregistrarea pe cheltuieli deductibile a provizioanelor din diferente de curs. Totodata, nu sunt anexate la dosarul cauzei balanta de verificare la 31.12.2002, fisele sintetice ale conturilor in valuta care au fost supuse evaluarii la 31.12.2002,

astfel incat sa justifice faptul ca societatea a inregistrat aceste diferente de curs valutar numai la conturile de datorii, nu si la creante. In situatia prezentata se calculeaza o diferenta intre contul 476 si 477 dar fara ca sumele respective sa aiba la baza documente contabile din care sa rezulte realitatea operatiunilor de constituire a provizioanelor. Se retine faptul ca societatea avea posibilitatea sa transmita aceste documente la solutionarea contestatiei, avand in vedere faptul ca prin adrese au fost solicitate documente in sustinerea argumentelor din contestatie. Aceasta, cu atat mai mult cu cat constatările controlului privind neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu provizioanele se bazeaza pe lipsa documentelor din care sa rezulte modul de constituire a acestor provizioane, societatea rezervandu-si dreptul de a le prezenta in faza de solutionare a contestatiei, astfel cum rezulta din pag.2 a contestatiei, urmare a masurilor dispuse de control privind prezentarea de documente, perioada in care s-a suspendat activitatea de control.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca si cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit suma de **x lei**, motiv pentru care pentru impozitul pe profit aferent acestor cheltuieli se respinge contestatia formulata de X ca neintemeiata.

1.6. Referitor la diferenta de venituri impozabile in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea poate diminua profitul impozabil al societatii cu suma de x lei reprezentand venituri stornate de societate in anul 2003 in conditiile in care nu se justifica realitatea operatiunii de stornare.

In fapt, in data de 29.05.2003 societatea a emis factura fiscala reprezentand vanzari de mijloace de transport. (tractoare si remorci).

In data de 30.06.2003 emite factura fiscala in rosu, la aceeasi valoare, iar in data de 15.07.2003 emite, in rosu, o alta factura fiscala. Pe aceasta factura este inscrisa mentiunea "storno partial factura fiscala x". Cele 2 facturi mentionate, emise in rosu, au anexat Procesul verbal de custodie incheiat cu Y, in calitate de cumparator, prin care aceasta lasa in custodie la X mijloacele de transport (15 capete autotractor si 13 semiremorci frigorifice) care au facut obiectul vanzarilor din facturile fiscale, partial.

Organele de inspectie fiscala au stabilit astfel ca contravaloarea celor doua facturi fiscale in rosu reprezinta diferenta de venituri impozabile.

Totodata, se precizeaza ca facturile de stornare nu au semnaturile de primire ale cumparatorului.

In drept, art.7 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 414/2002 precizeaza:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Se retine ca societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila 2 facturi fiscale emise in rosu in baza unui Proces verbal de custodie.

In acest caz, facturile fiscale inregistrate de contestatoare in evidenta contabila nu indeplinesc calitatea de document justificativ intrucat procesul verbal de custodie nu este document care sa justifice operatiunea de stornare a veniturilor respectiv a unor operatiuni de vanzare a unor mijloace fixe. Astfel, se retine ca stornarea veniturilor nu se poate face in baza unui proces verbal de custodie, acesta neavand calitatea de document doveditor in emiterea facturilor. Procesul verbal de custodie este un contract prin care deponentul incredinteaza depozitarului spre pastrare, cu titlu de depozit, diverse bunuri, acest lucru neimplicand transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor si neputand astfel sa stea la baza unei stornari de venituri ce s-ar opera in cazul unui transfer de drept de proprietate asupra bunurilor respective.

Se retine ca societatea contestatoare, in mod eronat, a inregistrat in evidenta contabila stornarea veniturilor, avand in vedere urmatoarele :

Prin adresa, anexata la dosarul cauzei, emisa de Directia generala a finantelor publice catre Directia generala de solutionare a contestatiilor se precizeaza ca din balanta de verificare la luna decembrie 2003 reiese faptul ca in contul aferent mijloacelor de transport au fost operate in cursul anului 2003 doar iesirile de mijloace de transport, iar in urma stornarilor efectuate de societate conform facturilor amintite mai sus nu a fost operata intrarea acestora, stornarea fiind doar la nivelul veniturilor si TVA.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia " Y, ne-a transmis in copie documentele din care rezulta ca facturile respective au fost inregistrate in evidenta lor, motiv pentru care va anexam in copie

jurnalul de cumparari, certificat pentru autenticitate, nota contabila de inregistrare in evidenta Y a stornarii si mandatul postal din data de 24.07.2003, cu confirmarea de primire a facturilor ", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat din verificarea documentelor la care societatea face referire in contestatie rezulta urmatoarele aspecte : din confirmarea de primire nu rezulta ce acte au fost transmise catre Y iar in Jurnalul pentru cumparari Y a inregistrat numai o factura, fara a inregistra cealalta factura. In acest caz nu exista nici o dovada a primirii facturii de catre Y. Mai mult, aceste aspecte la care societatea face referire nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei atat timp cat nu este relevant daca facturile respective au fost sau nu transmise si inregistrate in evidenta contabila a Y ci faptul ca documentul prezentat ca stand la baza emiterii facturilor privind operatiunea de stornare, respectiv procesul verbal de custodie, nu poate sustine operatiunea de stornare si nu a fost dovedita realitatea operatiunilor.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii diferenta de venituri impozabile in suma de x lei, motiv pentru care se va respinge contestatia formulata de X ca neintemeiata pentru impozitul pe profit aferent.

Prin urmare, referitor la sumele stabilite suplimentar cu titlu de impozit pe profit in valoare de x lei se va respinge contestatia formulata de X ca neintemeiata.

1.7. In ceea ce priveste:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;

- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,

stabilite prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe profit, aceasta datoreaza si dobanzile si penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

2. Referitor la sumele stabilite suplimentar de plata cu titlu de taxa pe valoarea adaugata in valoare de x lei si sumele reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata stabilit suplimentar:

2.1. Referitor la TVA deductibila in suma de x lei si TVA colectata in suma de y 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, X nu aduce nici un argument de fapt si de drept in sustinerea cauzei care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, urmare a verificarilor organelor de inspectie fiscala s-a constatat prin Raportul de inspectie fiscala, in baza caruia s-a emis Decizia de impunere contestata, TVA nedeductibila in suma de **x lei** care provine din:

Societatea a dedus TVA din documente existente in xerocopie, fax, avand mentionat alt beneficiar sau care nu au completate toate datele de identificare ale cumparatorului. Valoarea totala a TVA din aceste documente este de **x lei** si reprezinta TVA nedeductibila.

Societatea a achizitionat bunuri si servicii pentru care organele de inspectie fiscala arata ca nu poate face dovada utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile si care nu au legatura cu activitatea desfasurata de societate. TVA in suma totala de **x lei** reprezinta TVA nedeductibila.

S-a mai constatat ca societatea a operat eronat in jurnalul de cumparari diverse facturi cu TVA.

Societatea a inregistrat in jurnalul de cumparari facturi pe care nu le-a putut prezenta controlului. Astfel, TVA in suma de **x lei** reprezinta TVA nedeductibila.

In luna septembrie 2002 societatea a dedus TVA pentru care nu poate prezenta factura de achizitie. Din in scrisul de pe nota contabila si din balantele de verificare ale societatii reiese ca este vorba de un tractor agricol, aceasta achizitie neavand legatura cu activitatea societatii. TVA in suma de **x lei** reprezinta astfel TVA nedeductibila.

In luna ianuarie 2003 societatea a inregistrat in jurnalul de cumparari factura fiscala emisa de Z reprezentand avans constructii, fiind contabilizata in contul 212 – Cladiri. In luna decembrie 2005 societatea a anulat aceasta inregistrare contabila. Din controlul efectuat la Z s-a constatat ca aceasta societate a stornat aceasta factura la data de 30.06.2003. Intrucut nu exista concordanta intre datele la care societatile partenere au stornat aceasta factura din evidenta contabila proprie, intrucut avansul nu a fost achitat in termen de 5 zile si pentru ca nu s-a intocmit factura fiscala de stornare din care sa rezulte care este data reala a acestei operatiuni, controlul a considerat ca stornarea sumei de **x lei** a devenit operabila in luna ianuarie 2003.

In perioada 2001-2005 societatea a efectuat achizitii destinate protocolului peste limitele prevazute de legile in vigoare. Suma de **x lei** reprezinta TVA nedeductibila, iar suma de y lei reprezinta diferenta de TVA colectata.

Totodata, urmare a verificarilor organelor de inspectie fiscala s-a stabilit prin Raportul de inspectie fiscala, in baza caruia s-a emis Decizia de impunere contestata, TVA colectata care provine din:

Societatea a vandut mijloace fixe sub valoarea ramasa neamortizata. S-a calculat TVA colectata in suma de **x lei**.

In anexa nr.14 la RIF sunt redade pozitiile din jurnalul de vanzari reprezentand vanzari scutite de TVA din perioada septembrie 2003-decembrie 2003 avand ca si client pe N, pentru care societatea nu a putut justifica in timpul controlului ce reprezinta aceste pozitii si in ce baza au fost inregistrate pe coloana de scutite de TVA cu drept de deducere. Pentru aceste pozitii organul de control a calculat TVA colectata.

Totodata, s-a constatat ca societatea a emis facturi fiscale, in rosu, care nu au fost completate integral si anume lipsesc semnatura de primire si datele privind expeditia. Suma de **x lei** reprezinta diferenta de TVA colectata.

TVA colectata aferenta facturilor fiscale care nu s-au gasit la sediul societatii si care nu au fost inregistrate in evidenta contabila, pentru care s-a procedat la estimare este in suma de **y lei**.

Prin contestatie nu se prezinta argumente, motive de fapt si de drept care sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala pentru aceasta suma.

In drept, la art.206 alin. (1) lit. c si lit.d din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in data de 31.07.2007, se precizeaza:

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde: [...]”

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipuleaza urmatoarele:

“12.1. Contestatia poate fi respinsă ca:

[...]”

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

[...]”, organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume, in conformitate cu prevederile pct. 2.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005:

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

Avand in vedere faptul ca societatea nu aduce nici un argument de fond in sustinerea acestui capat de cerere din contestatie care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitii legale, prin care sa combata si sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia formulata de X ca nemotivata si nesustinuta cu documente.

2.2. Referitor la TVA colectata in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea poate beneficia de aplicarea cotei zero de TVA si a scutirii de TVA pentru transporturile de marfuri exportate sau importate, in conditiile in care nu a incasat valuta in conturi curente sau nu a justificat cu documente ca aceste prestari sunt aferente exporturilor sau importurilor.

In fapt, in perioada 2001-2003 societatea contestatoare a realizat venituri din activitatea de transport international de marfuri. Societatea a aplicat cota zero de TVA si pentru transportul marfurilor la destinatie fara a respecta insa prevederile privind justificarea cotei zero de TVA si anume a conditiei de incasare a valutei in conturi bancare deschise la banci autorizate de BNR. Astfel, in perioada ianuarie 2001- mai 2002 X a incasat contravaloarea transporturilor internationale de marfuri prin conturi bancare, in lei si prin casa, in lei si valuta.

Incepand cu 01.06.2002 societatea a aplicat scutirea de TVA pentru transporturile aferente marfurilor din import si scutirea de TVA pentru transportul legat direct de exportul bunurilor fara a justifica cu documente legale transporturile internationale, ceea ce a determinat calcularea de catre organele de inspectie fiscala a diferentei de TVA colectata.

In drept, art. 17 pct. B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, in vigoare pana la 31.05.2002, precizeaza ca se acorda cota zero de TVA pentru **“exportul de bunuri, transportul si prestarile de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul in Romania, a caror contravaloare se incaseaza in valuta in conturi bancare deschise la banci autorizate de Banca Nationala a Romaniei. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiaza de cota zero exporturile de bunuri care se deruleaza in sistem barter”**.

Pct. 9.7 din Hotararea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata prevede:

„Pentru transportul mărfurilor exportate la destinație în străinătate transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica cota zero cu:

a) contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii transportului;

b) documentul de transport internațional având confirmarea destinatarului privind recepția mărfii pentru transportator sau copia de pe acesta pentru casele de expediție;

c) polița de asigurare și/sau reasigurare pentru transportator sau copia de pe aceasta pentru casele de expediție.”

Pct 9.9 din actul normativ mai sus mentionat precizeaza:

“Nerespectarea prevederilor pct. 9.3 - 9.8 privind justificarea cotei zero de taxa pe valoarea adaugata **si/sau nerespectarea conditiei de incasare a valutei in conturi bancare deschise la banci autorizate de Banca Nationala a Romaniei atrag obligatia platii taxei pe valoarea adaugata prin aplicarea cotei corespunzatoare livrarilor si prestarilor la intern si a majorarilor de intarziere aferente**, calculate de la data documentului care atesta livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. In cazul in care la verificarea aplicarii cotei zero de taxa pe valoarea adaugata s-au avut in vedere termenele de incasare mentionate in declaratiile de incasare valutara sau, dupa caz, in contractele incheiate, organele de control au obligatia sa verifice in termen de un an de la data verificarii aplicarii cotei zero daca incasarea valutei a devenit efectiva”.

Incepand cu 1.06.2002, in Legea nr.345/2002, republicata, art.11 alin. (1) lit.a) se precizeaza:

“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, bunurile comercializate prin magazinele duty-free, precum și prin magazinele situate în aeroporturile internaționale după locurile stabilite pentru efectuarea controlului vamal la ieșirea din țară;”

In aceeași lege mai sus mentionata, art.11 alin. (1) lit.e) se precizeaza:

“Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată:

e)transportul, prestările de servicii accesorii transportului, precum și alte prestări de servicii aferente mărfurilor din import și a căror contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2);”

La alin. (2), se precizeaza:

“Pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) lit. a) - c), e) - g), i) și r) justificarea regimului de scutire se realizează pe baza documentelor stabilite prin normele de aplicare a prezentei legi.”

Acestea se coroboreaza cu art.27, alin. (7), lit.a) din HG nr.598/2002 prin care se precizeaza:

„Pentru transportul mărfurilor exportate la destinație în străinătate beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată transportatorii, în baza art. 11 alin. (1) lit. a) din lege, și casele de expediții, în baza art. 11 alin. (1) lit. a) și r) din lege. Justificarea scutirii, în funcție de tipul transportului, se face astfel:

a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție

ori cu beneficiarul din străinătate sau comenzile acestora; documentul de transport internațional, vizat de organele vamale, sau copie de pe acesta pentru casele de expediție;[...]"

Acelasi lucru se precizeaza si pentru importuri prin art.30, alin (1), lit.a) din HG nr.598/2002:

„Pentru transportul mărfurilor importate, a cărui contravaloare este inclusă în baza de impozitare conform art. 19 alin. (1) și (2) din lege, transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica scutirea de taxă pe valoarea adăugată, prevăzută la art. 11 alin. (1) lit. e) din lege, în funcție de tipul transportului, astfel:

a) în cazul transportului auto, cu următoarele documente: contractul încheiat cu unitatea importatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu furnizorul din străinătate sau comenzile acestora, documentul de transport internațional sau copie de pe acesta pentru casele de expediție, copie de pe declarația vamală de import;"

In ceea ce priveste aplicarea cotei zero de TVA, se retine ca in perioada ianuarie 2001 - mai 2002 contravaloarea transporturilor internationale de marfuri realizate de X a fost incasata prin conturi bancare, in lei si prin casa, in lei si in valuta, asa cum reiese din Anexa nr.18 a) la RIF.

Prin urmare, societatea nu respecta prevederile mai sus mentionate privind obligativitatea incasarii contravalorii transporturilor in valuta in conturi bancare deschise la banci autorizate de BNR pentru a putea beneficia de aplicarea cotei zero de TVA.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca societatea contestatoare, in mod eronat, a aplicat cota zero de TVA pentru valoarea transporturilor incasate.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia " desi in R.I.F. la pagina 14 se mentioneaza ca am incasat valuta prin conturi bancare, in echivalent de x lei, se calculeaza TVA de plata si pentru aceasta suma, sub acuzatia ca nu am respectat prevederile pct. 9.9 din HG 401/2000, fara sa se precizeze documentele neprezentate. Din anexa 18 a) rezulta ca s-a calculat TVA si pentru sumele incasate in valuta prin cont bancar, fara nici o explicatie ", nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat legea precizeaza clar ca trebuie incasata contravaloarea transporturilor **in valuta, in conturi bancare**, in timp ce societatea a incasat **in lei, in conturi bancare** si in lei si valuta prin casa.

In ceea ce priveste scutirea de TVA pentru transporturile aferente marfurilor din import si a caror contravaloare este inclusa in baza

de impozitare, se retine ca societatea nu detine toate documentele justificative in cazul exporturilor sau nu are declaratiile vamale de import in cazul transportului de la intrarea in tara pentru a justifica scutirea de TVA. Astfel, asa cum mentioneaza si in contestatie, societatea contestatoare "nu a prezentat Declaratiile vamale de import pentru toate transporturile externe aferente bunurilor importate " ceea ce atrage dupa sine imposibilitatea scutirii de TVA.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca societatea contestatoare, nu poate beneficia de scutirea de TVA pentru transporturile aferente marfurilor din import atata timp cat nu a respectat toate conditiile impuse de legiuitor si nu face dovada includerii contravalorii transporturilor in baza de impozitare.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia " o parte din clientii nostri au refuzat sa ne transmita in copie Declaratiile vamale de import ", cea potrivit careia "am facturat in multe cazuri, direct unor case de expeditii, neavand nici un contact cu importatorul si nici posibilitatea de a intra in posesia Declaratiilor vamale de import " ca si cea potrivit careia " am prezentat la control contractele incheiate cu unitatea importatoare, copie dupa carnetul TIR si documentele de transport international, din care rezulta realizarea transportului la extern " nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat societatea transportatoare ca si casele de expeditii sunt obligate prin lege sa detina Declaratiile vamale de import pentru a putea verifica includerea contravalorii transporturilor in baza de impozitare si a justifica scutirea de TVA.

Totodata, in ceea ce priveste afirmatia potrivit careia " transportatorul nu datoreaza TVA, nici in cazul in care importatorul nu a inclus contravaloarea transportului in baza impozabila in vama, pentru ca acel TVA s-ar achita in vama de catre importator si nu este legal sa se colecteze de la transportator " ca si cea potrivit careia "TVA datorata in vama este un drept de import si are alta exigibilitate comparativ cu cea colectata de la societatea noastra, fiind influentat si calculul accesoriilor, avandu-se in vedere ca noi emitem facturile inainte de a ajunge bunurile in vama si nu cunoastem conditiile de livrare externa (daca contravaloarea este sau nu inclusa in valoarea bunurilor importate) " nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat societatea de transport nu are dreptul sa isi aplice scutirea de TVA decat in momentul in care detine toate actele prin care justifica faptul ca respectiva contravaloare a transporturilor a fost inclusa in baza de impozitare, altfel transportul de marfuri nu este o operatiune scutita de TVA. Conditia pentru justificarea includerii contravalorii transportului in valoarea in vama in cazul importurilor de

marfuri este impusa tocmai pentru a nu se plati TVA de doua ori, atat de catre importator cat si de catre transportator.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca si TVA colectata suma de **x lei** pentru transporturile efectuate, motiv pentru care se va respinge pentru acest capat de cerere contestatia formulata de X ca neintemeiata.

2.3. Referitor la diferenta de TVA colectata in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca stornarea facturilor se poate face in baza unui proces verbal de custodie si a unor facturi fiscale care nu indeplinesc calitatea de document justificativ.

In fapt, TVA din facturile fiscale emise in rosu, in baza unui Proces verbal de custodie, ca urmare a pastrarii in custodie a marfii vandute, a fost stabilita ca diferenta de TVA colectata calculata in timpul controlului.

In drept, in perioada iunie - iulie 2003, sunt incidente prevederile art. 13 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 345/2002, care precizeaza :

”(1) Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se plătește de către:

a) persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, pentru operațiuni taxabile.”

Acestea se coroboreaza cu prevederile art.31 alin. (1) lit.b) din Legea nr.345/2002, care precizeaza :

„Corectarea taxei pe valoarea adăugată determinate în mod eronat, înscrisă în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, de persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, se va efectua astfel:

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, corectarea erorilor se efectuează prin emiterea unui nou document cu valorile înscrise cu semnul minus, în care se va menționa numărul documentului corectat și concomitent se emite un nou document corect. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în

deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar pentru luna în care a avut loc corectarea.”

Se retine ca societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila 2 facturi fiscale emise in rosu in baza unui Proces verbal de custodie care au condus la diminuarea TVA colectata pentru perioada respectiva. Totodata, se retine ca facturile de stornare nu au semnaturile de primire ale cumparatorului.

In acest caz, facturile fiscale inregistrate de contestatoare in evidenta contabila nu justifica realitatea operatiunii de stornare, asa cum s-a retinut si la capitolul impozit pe profit, intrucat ele au la baza un proces verbal de custodie, el fiind un contract prin care deponentul incredinteaza depozitarului spre pastrare, cu titlu de depozit, diverse bunuri, acest lucru neimplicand transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor si neputand astfel sa stea la baza unei stornari ce s-ar opera in cazul unui transfer de drept de proprietate asupra bunurilor respective.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca societatea contestatoare, in mod eronat, a inregistrat in evidenta contabila stornarea acestor facturi fara a avea la baza documente doveditoare.

Mai mult, in adresa emisa de Directia generala a finantelor publice catre Directia generala de solutionare a contestatiilor se precizeaza ca din balanta de verificare la luna decembrie 2003 reiese faptul ca in contul aferent mijloacelor de transport au fost operate in cursul anului 2003 doar iesirile de mijloace de transport, iar in urma stornarilor efectuate de societate conform facturilor amintite mai sus nu a fost operata intrarea acestora, stornarea fiind doar la nivelul veniturilor si TVA.

In ceea ce priveste afirmatia societatii potrivit careia " Y, ne-a transmis in copie documentele din care rezulta ca facturile respective au fost inregistrate in evidenta lor, motiv pentru care va anexam in copie jurnalul de cumparari, certificat pentru autenticitate, nota contabila de inregistrare in evidenta Y a stornarii si mandatul postal din data de 24.07.2003, cu confirmarea de primire a facturilor", aceste aspecte la care societatea face referire nu pot fi luate in considerare in solutionarea favorabila a cauzei atat timp cat nu este relevant daca facturile respective au fost sau nu transmise si inregistrate in evidenta contabila a Y ci faptul ca documentul prezentat in dovedirea operatiunii de stornare, nu poate sa sustina o astfel de operatiune care sa justifice corectarea unei erori, asa cum este reglementat la art.31, alin. (1) lit.b din Legea nr.345/2002.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii o diferenta de TVA colectata in suma

de **x lei**, motiv pentru care se va respinge contestatia formulata de X ca neintemeiata.

2.4. Referitor la diferenta de TVA colectata in suma de x lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte cu privire la exigibilitatea TVA aferenta ratelor de leasing in conditiile in care societatea nu a constituit si nu a achitat TVA aferenta ratelor de leasing, conform graficului de esalonare a platii acestora.

In fapt, organele de inspectie fiscala au verificat inregistrarea in contabilitate si achitarea la buget a TVA de plata aferenta contractelor de leasing extern incheiate de societate in anul 2001. Astfel, in anul 2001 societatea a incheiat doua contracte de leasing extern pentru care nu a constituit si nu a achitat TVA aferenta ratelor de leasing, conform graficului de esalonare a platii acestora. Astfel, organele de inspectie fiscala au calculat TVA de plata. Pentru nevirarea TVA la termenele legale s-au calculat majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

In anexa nr.17 este calculata TVA care trebuia inregistrata in contabilitate in baza celor de mai sus, aceasta fiind in suma de x lei.

In lunile decembrie 2003 si ianuarie 2004 mijloacele de transport care au facut obiectul celor doua contracte de leasing au fost scazute din evidenta contabila intrucat, in baza contractelor de novatie din 28.11.2003 si respectiv din 27.02.2004 (anexate in xerocopie) ele au fost cesionate N, aceasta preluand obligatiile contractuale, potrivit clauzelor si conditiilor din cele doua contracte.

In drept, art. 25, lit. D, pct. c) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 precizeaza:

„ Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:

Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:

c) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate.

În cazul în care, la expirarea contractului de leasing, bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, se

datorează taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea la care se face transferul de proprietate a bunurilor respective;

Aceste prevederi se regasesc si la art. 29, lit. D, pct. d din Legea nr. 345/2002 privind TVA, in vigoare incepand cu 1.06.2002:

“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:

Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:

d) să achite taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor de leasing, corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate. Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se achită și de persoanele, indiferent de statutul lor juridic, care nu sunt înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată. În cazul în care, la expirarea contractului de leasing, bunurile care au făcut obiectul acestuia trec în proprietatea beneficiarului, se datorează taxa pe valoarea adăugată pentru valoarea la care se face transferul de proprietate al bunurilor respective;

Avand in vedere prevederile legale invocate, se retine faptul ca societatea avea obligatia legala de a constitui si achita TVA aferenta operatiunilor de leasing **“corespunzător sumelor și termenelor de plată prevăzute în contractele încheiate cu locatori/finanțatori din străinătate.”**

Decizia nr. 8/2003 a Comisiei centrale fiscale pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si impozit pe profit, date in aplicarea art. 4 din Ordonanta Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 4 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 7 si art. 29 lit. D.d) - f) din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, cu modificarile ulterioare, precizeaza:

“1. Taxa pe valoarea adaugata neachitata în termenul legal, evidentiata în contabilitate de persoanele impozabile înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiuni de leasing contractate cu locatori din strainatate, servicii contractate cu prestatori cu sediul sau cu domiciliul în strainatate, pentru care locul

prestarii se considera a fi în România dacă prestatorul de servicii nu și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, precum și pentru servicii contractate cu prestatori din străinătate pentru care beneficiarii aveau obligația, conform legii, să plătească taxa pe valoarea adăugată, care au fost efectuate până la data de 1 martie 2003 exclusiv, se regularizează astfel:

a) dacă prestațiile de servicii respective au fost destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere, taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni se va înscrice la rândul 3 "regularizări" din decontul privind taxa pe valoarea adăugată, ca taxa colectată, și la rândul 10 "regularizări" din decont, ca taxa deductibilă;

b) dacă prestațiile de servicii respective au fost destinate realizării de operațiuni care sunt supuse pro rata, taxa colectată va fi înscrisă la rândul 3 "regularizări" din decontul privind taxa pe valoarea adăugată, iar taxa deductibilă afectată de pro rata aplicabilă la data efectuării operațiunii va fi înscrisă la rândul 10 "regularizări";

c) dacă prestațiile de servicii respective au fost destinate realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, taxa datorată bugetului de stat este la nivelul taxei colectate și se va înscrice la rândurile 3 și 15 din decontul privind taxa pe valoarea adăugată.

Din punct de vedere contabil se va storna înregistrarea 4428 = 446 și se va efectua înregistrarea 4426 = 4427.

Dacă serviciile achiziționate sunt destinate realizării de operațiuni prevăzute la lit. b) și c), taxa sau diferența de taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă se va înregistra prin formula contabilă 635 = 4426, la data încheierii decontului privind taxa pe valoarea adăugată în care au fost reflectate operațiunile.

Pentru operațiunile prevăzute mai sus se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.

2. În situația în care organele de control, cu ocazia verificărilor efectuate, constată că persoanele impozabile nu au efectuat regularizări prevăzute la pct. 1, vor aplica aceeași procedură la data constatării acestora."

Având în vedere prevederile soluțiilor Comisiei centrale fiscale aprobate prin Decizia nr. 8/2003 rezultă că acestea **se aplică doar în situația în care taxa pe valoarea adăugată neachitată în termenul legal este evidențiată în contabilitate.**

Prin urmare, in cazul in care, taxa pe valoarea adaugata neachitata in termenul legal nu este inregistrata in evidentele contabile se aplica prevederile legale in vigoare la data efectuarii operatiunilor respective.

Solutiile Comisiei centrale fiscale aprobate prin Decizia nr. 8/2003 ar fi fost aplicabile in situatia in care inainte de efectuarea controlului materializat prin intocmirea in data de 21.12.2006 a deciziei de impunere contestate, X ar fi evidenciat voluntar in contabilitate taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor de leasing.

Precizam ca in sensul celor de mai sus este si punctul de vedere al Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat, comunicat directiei noastre printr-o adresa, anexata la dosarul cauzei.

Se retine faptul ca pentru perioada **aprilie – noiembrie 2003**, asa cum rezulta din raportul de inspectie fiscala din 20.12.2006, contestat, desi societatea nu a calculat taxa pe valoarea adaugata aferenta si nu a efectuat inregistrarea 4426 “taxa pe valoarea adaugata deductibila” = 4427 “taxa pe valoarea adaugata colectata”, organele de inspectie fiscala au dispus numai inregistrarea taxei pe valoarea adaugata in suma de x lei (anexa nr.17) la randul de regularizare din decontul privind taxa pe valoarea adaugata aferent in care a fost calculata, nu si plata acesteia, conform prevederilor art. 2 din *Hotararea Guvernului nr. 348/2003 pentru modificarea si completarea unor metodologii fiscale, in vigoare incepand cu aprilie 2003, care precizeaza:*

“Normele de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, aprobate prin Hotarârea Guvernului nr. 598/2002, publicata în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 437 din 22 iunie 2002, cu modificarile ulterioare, se modifica si se completeaza dupa cum urmeaza:

“16. Alineatele (2), (3) i (4) ale articolului 71 vor avea urmatorul cuprins:

În cazul persoanelor înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, care nu au evidenciat taxa datorata conform prevederilor art. 29 lit. D.d) - f) din lege în decontul privind taxa pe valoarea adaugata si nu au efectuat înregistrarea contabila 4426 = 4427, organele de control vor proceda astfel:

a) daca prestarile de servicii respective sunt destinate exclusiv realizarii de operatiuni care dau drept de deducere, vor dispune înregistrarea taxei pe valoarea adaugata aferente acestor

operatiuni la rândurile de regularizare din decontul privind taxa pe valoarea adaugata întocmit pentru luna în care a avut loc controlul. În aceasta situatie nu se vor calcula dobânzi si penalitati de întârziere”.

Referitor la afirmatia contestatoarei potrivit careia "in situatia in care s-ar fi constatat neindeplinirea obligatiei de inregistrare a TVA aferenta operatiunilor de leasing, organele de control trebuiau sa faca aplicatiunea prevederilor art.29 lit.D din Legea nr.345/2002 republicata si art. 71 din HG 598/2002", aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat in perioada derularii acestor operatiuni erau aplicabile actele normative in vigoare in aceea perioada, respectiv prevederile Ordonantei Guvernului nr. 17/2000 privind TVA si ale Legii nr. 345/2002 privind TVA pana la intrarea in vigoare a prevederilor HG nr.348/2003, respectiv aprilie 2003, iar potrivit prevederilor art. 297 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 15 din Constitutia Romaniei, republicata si prevederile art. 1 din Codul Civil, legea dispune numai pentru viitor, cu exceptia legii penale sau contraventionale, ea neavand putere retroactiva. In acelasi timp, prevederile legale invocate de contestatoare nu puteau fi aplicate atata timp cat societatea nu a constituit si evidentiat TVA aferenta ratelor de leasing in contabilitate.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca si TVA suplimentar de plata suma de x lei, motiv pentru care se va respinge pentru acest capat de cerere contestatia formulata de X ca neintemeiata.

Prin urmare, referitor la sumele stabilite suplimentar cu titlu de taxa pe valoarea adaugata in valoare de x lei se va respinge contestatia formulata de X ca neintemeiata.

2.5. In ceea ce priveste suma de x lei reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;

stabilita prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de majorari si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si dobanzile si

penalitatile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”**, drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

3.1. Referitor la contributiile de plata in suma totala de x lei, reprezentand CAS Angajator, CASS Angajator, CASS Angajati, somaj angajator, somaj angajati, fond risc, 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, X nu aduce nici un argument de fapt si de drept in sustinerea cauzei care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, urmare a verificarilor organelor de inspectie fiscala s-a stabilit prin Decizia de impunere contestata emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, CAS Angajator in suma de x lei, CASS Angajator in suma de -y lei, CASS Angajati in suma de z lei, somaj angajator in suma de n lei, somaj angajati in suma de m lei, fond risc in suma de s lei.

Prin contestatie nu se prezinta argumente, motive de fapt si de drept care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala pentru aceasta suma.

In drept, la art.206 alin. (1) lit. c si lit.d din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in data de 31.07.2007, se precizeaza:

“Contestatia se formulează în scris si va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipuleaza urmatoarele:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

[...]”, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu prevederile pct. 2.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005:

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

Având în vedere faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivat pe baza de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, pentru acest capăt de cerere se va respinge contestația formulată de X ca nemotivată.

3.2. În ceea ce privește:

- majorări de întârziere aferente CAS Angajator;
- majorări de întârziere aferente CAS Angajati;
- penalități stopaj aferente CAS Angajati;
- majorări de întârziere aferente CASS Angajator;
- majorări de întârziere aferente CASS Angajati;
- penalități stopaj aferente CASS Angajati;
- majorări de întârziere aferente somaj Angajati;
- penalități stopaj aferente somaj Angajati;
- majorări de întârziere aferente fond risc.

stabilite prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, se reține că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuțiilor în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natură contribuțiilor, aceasta datorează și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente contribuțiilor reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept **“*accessorium sequitur principale*”**, drept pentru care

contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca nemotivata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

4. Referitor la suma totala reprezentand:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe salarii;
- penalitati stopaj aferente impozitului pe salarii;
- majorari de intarziere aferente fond acc. m-ca;
- majorari de intarziere aferente somaj Angajator;
- majorari de intarziere aferente fond invatamant;
- majorari de intarziere aferente fond 2% tutun.

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au competenta de a stabili prin decizie de impunere accesorii aferente obligatiilor fiscale declarate de contribuabil si neachitate in termenul legal.

In fapt, organele de inspectie fiscale au constatat ca in perioada ianuarie 2001 – iunie 2006 societatea a calculat, inregistrat si declarat conform prevederilor legale impozitul pe veniturile de natura salariala, contributia la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator, fondul de invatamant si taxa asupra activitatilor daunatoare sanatatii, dar a efectuat cu intarziere viramente in contul contributiilor mentionate mai sus.

Ca urmare, pentru virarea cu intarziere a:

- impozitului pe veniturile de natura salariala, calculat si inregistrat in evidenta contabila, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere si penalitati stopaj.

- contributiei la fondul pentru accidente de munca si boli profesionale, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere.

- contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere.

- fondului de invatamant, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere.

- taxei asupra activitatilor daunatoare sanatatii, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere.

In urma verificarilor efectuate , prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca nu au stabilit diferente suplimentare de plata fata de obligatiile de plata calculate, inregistrate si declarate de X.

In drept, decizia de impunere referitoare la obligatiile de plata accesorii reprezinta act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere potrivit art.88 lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care prevede ca:

“Sunt asimilate deciziilor de impunere si următoarele acte administrative fiscale:[...]

c) deciziile referitoare la obligatiile de plată accesorii.”

Avand in vedere prevederile legale invocate, se retine faptul ca in conformitate cu dispozitiile art.107 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata :

“Dacă, ca urmare a inspectiei, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului.”

Prin Ordinul ministrului finantelor nr.585/2005 pentru aprobarea modelelor unor formulare utilizate în domeniul colectării creantelor fiscale, la art.1 se prevede:

“Se aprobă modelele, precum si caracteristicile de tipărire, modul de difuzare, utilizare si de păstrare ale următoarelor formulare, cuprinse în anexa la prezentul ordin: [...]

4. Decizie referitoare la obligatiile de plată accesorii aferente obligatiilor fiscale din anul precedent - MFP-ANAF cod 14.13.45.99/b;”

De asemenea, potrivit art.92 alin.3 lit. d1) si lit. e) din Ordonanta nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin.(2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

d1) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale;

e) stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

In consecinta, avand in vedere faptul ca organele de inspectie fiscala au competenta de a emite decizii de impunere numai in situatia in

care se modifica baza impozabila, ceea ce nu este cazul in speta, precum si faptul ca pentru obligatiile achitate cu intarziere, accesoriile se stabilesc de organul fiscal competent prin decizie referitoare la obligatiile de plata accesorii, urmeaza sa se anuleze decizia de impunere privind suma totala de x lei, iar constatarile din raportul de inspectie fiscala sa fie valorificate la emiterea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii de catre organul fiscal competent, potrivit legii.

Prin urmare, se retine ca organele de inspectie fiscala emit decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata si accesorii in masura in care constata diferente fata de creanta fiscala declarata la momentul inceperii inspectiei fiscale, si nicidecum stabilirea de accesorii pentru neplata la termen a acesteia.

Totodata, avand in vedere exceptia de ordine publica care s-a ridicat in cauza, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor nu se mai investeste in solutionarea pe fond a contestatiei, conform art.213 alin.(5) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, societatea avand posibilitatea exercitarii caii de atac impotriva noului act administrativ fiscal intocmit potrivit legii.

5. Referitor la suma totala de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar, majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, penalitati de intarziere 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 pentru aceste capete de cerere, in conditiile in care constatarile din Procesul verbal care a stat la baza Raportului de inspectie fiscala, in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere contestata, au fost transmise organelor de cercetare penala printr-o sesizarea penala.

In fapt, printr-o adresa Directia Generala a Finantelor Publice - a inaintat catre Parchetul de pe langa Judecatorie sesizarea penala asupra unor operatiunilor efectuate de X in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, pentru a se stabili daca faptele retinute intrunesc elementele constitutive ale infractiunilor prevazute la art.9(1) lit.b din Legea 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata s-a constatat ca in lunile octombrie 2004 si ianuarie-februarie 2005 societatea a omis inregistrarea in evidenta contabila a unor facturi fiscale in valoare de x lei

din care TVA in suma de y lei. Implicatia fiscala a neinregistrarii in contabilitate a acestor facturi fiscale consta in diminuarea pierderii fiscale aferente anilor 2004 si 2005 iar pe linie de TVA societatea are TVA de plata in suma de x lei.

In drept, art.214 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, precizeaza:

“Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativă

(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor săvârșirii unei infractiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;[...]

Astfel, intre stabilirea obligatiilor bugetare constatate prin Raportul de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere si stabilirea caracterului infractional al faptelor savarsite exista o stransa interdependentă de care depinde solutionarea cauzei pe cale administrativa.

Aceasta interdependentă consta in faptul ca in speta se ridica problema neinregistrarii in contabilitate a unor facturi fiscale, fapt ce a dus la diminuarea TVA de plata la bugetul statului.

Ca urmare, pentru acest capat de cerere, organele administrative nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, se va suspenda solutionarea contestatiei pentru suma totala contestata de **x lei**, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art.214 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, in data de 31.07.2007 care precizeaza:

“[...](3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin.

(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

6. Referitor la suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente si contributi si accesorii aferente, 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 aceasta suma a fost constatata prin raportul de inspectie fiscala dar nu face obiectul deciziei de impunere contestata.

In fapt, prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata si accesoriile aferente in suma de x lei si contributi si accesoriile aferente in suma de y lei, iar societatea prin contestatia formulata contesta inclusiv suma de z lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata de plata si accesoriile aferente si contributi si accesoriile aferente.

In drept, art. 206 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

coroborat cu pct.12 din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

„12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat [...];”

Avand in vedere dispozitiile legale enuntate mai sus, se retine ca in situatia in care sumele contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat, contestatia se va respinge ca fara obiect.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 214 coroborate cu art.216 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicata, in data de 31.07.2007 se

DECIDE

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X pentru suma de x lei reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- CAS Angajator;
- majorari de intarziere aferente CAS Angajator;
- majorari de intarziere aferente CAS Angajati;
- penalitati stopaj aferente CAS Angajati;
- CASS Angajator;
- majorari de intarziere aferente CASS Angajator;
- CASS Angajati;
- majorari de intarziere aferente CASS Angajati;
- penalitati stopaj aferente CASS Angajati;
- somaj Angajator;
- somaj Angajati;
- majorari de intarziere aferente somaj Angajati;
- penalitati stopaj aferente somaj Angajati;
- fond risc;
- majorari de intarziere aferente fond risc.

2. Anularea partiala a Deciziei de impunere pentru suma totala de x lei reprezentand:

- majorari de intarziere aferente impozitului pe salarii;
- penalitati stopaj aferente impozitului pe salarii;
- majorari de intarziere aferente fond acc. m-ca;
- majorari de intarziere aferente somaj Angajator;
- majorari de intarziere aferente fond invatamant;
- majorari de intarziere aferente fond 2% tutun.

urmand ca, la emiterea deciziei referitoare la obligatiile de plata accesorii, organele fiscale competente sa valorifice constatările din raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere.

3. Suspendarea solutionarii contestatiei X referitoare la suma de **x lei** reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati aferente taxei pe valoarea adaugata.

procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie, iar la incetarea motivului care a determinat suspendarea dosarul, cauzei sa fie inaintat organului competent, conform legii, pentru solutionarea cauzei in functie de solutia pe latura penala.

4. Respingerea ca fara obiect a contestatiei formulata de X pentru suma de **x lei** reprezentand:

- taxa pe valoarea adaugata si accesoriile aferente;
- contributi si accesoriile aferente.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii.