



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția Generală  
de Soluționare a Contestațiilor**



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54  
Fax : +021 319 97 59

**DECIZIA nr. 474 din 2012**

privind soluționarea contestației depusă de  
**S.C. .X. S.R.L. din jud..X.**

Înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul  
Agenției Naționale de Administrație Fiscală  
sub nr.906394/02.03.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin Adresa nr..X./27.02.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/ 02.03.2012 cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L. cu sediul în .X., str..X., nr.X, jud..X. și domiciliu ales pentru comunicarea actelor administrative la .X., str. .X., nr.X, sector X, prin Societatea Civilă de Avocați „X & Asociații”, conform împuternicirii avocațiale nr. .X./2012, anexată în original la dosarul cauzei.

S.C. .X. S.R.L. este persoană juridică română, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.J52/X/1995, CUI nr.X și are ca obiect de activitate principal – „Lucrări de construcții a clădirilor rezidențiale și nerezidențiale” – cod 4120.

S.C. .X. S.R.L. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.12.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, respectiv suma totală de .X. lei, reprezentând: de

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;**
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;**
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;**
- .X. lei - impozit pe profit;**
- .X. lei - majorări de întârziere și penalități aferente impozitului pe profit.**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală,

republicată, în raport de data comunicării Deciziei de impunere contestate, respectiv la data de **11.01.2012**, conform semnăturii aplicate pe confirmarea de primire nr. X, aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. – Registratura generală, respectiv **09.02.2012**, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207, alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

**I. Prin contestația formulată, S.C .X. S.R.L. solicită** admiterea contestației și anularea în tot a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.12.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 în ceea ce privește stabilirea obligațiilor suplimentare în cuantum total de .X. lei și să fie dispusă exonerarea societății de la plata acestor obligații, după cum urmează:

**1.** Să se constate că în mod netemeinic și nelegal s-a stabilit în sarcina societății un **impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei**, ca urmare a reverificării;

**2.** Să se constate că în mod netemeinic și nelegal s-au calculat majorări și penalități de întârziere la suma stabilită nelegal la punctul (1), accesorii în sumă totală de **.X. lei**;

**3.** Să se constate că în mod netemeinic și nelegal s-a stabilit în sarcina societății TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, ca urmare a reverificării;

**4.** Să se constate că în mod netemeinic și nelegal s-au calculat majorări și penalități de întârziere la suma stabilită nelegal la punctul (3), respectiv majorări de **.X. lei** și penalități în sumă totală de **.X. lei**.

S.C. .X. S.R.L. susține că a fost verificată anterior de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru perioada 01.04.2004 -31.12.2008, încheindu-se Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./20.11.2009 prin care s-a stabilit suma de .X. lei reprezentând:

.X. lei - impozit profit,

.X. lei - majorari impozit profit,

.X. lei - penalități de întârziere,

- .X. lei - TVA,
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA,
- .X. lei - impozit pe veniturile din salarii,
- .X. lei - majorări de întârziere impozit profit,
- .X. lei - penalități de întârziere impozit profit,
- .X. lei - contribuția de asigurări sociale de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere CAS angajator,
  - .X. lei - penalități de întârziere CAS angajator,
- .X. lei - contribuția de asigurări sociale angajat,
- .X. lei - majorări de întârziere CAS angajat,
  - .X. lei - penalități de întârziere CAS angajat,
- .X. lei - contribuția asigurărilor sociale sănătate angajator,
- .X. lei - majorări întârziere CASS angajator,
  - .X. lei - penalități de întârziere,
- .X. lei - contribuția asigurărilor sociale sanătate angajat,
- .X. lei - majorări de întârziere CASS angajat,
  - .X. lei - penalități de întârziere CASS angajat,
- .X. lei - contribuția de asigurări șomaj dat de angajator,
- .X. lei - majorări de întârziere șomaj angajator,
- .X. lei - penalități de întârziere șomaj angajator,
  - .X. lei - contribuția Asigurărilor Sociale șomaj angajat,
  - .X. lei - majorări de întârziere șomaj angajat,
  - X lei - penalități de întârziere șomaj angajat,
- .X. lei - CAMBP,
- .X. lei - majorări de întârziere CAMBP,
  - X lei - penalități de întârziere CAMBP.

Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./20.11.2009, S.C. .X. S.R.L. a formulat contestație în soluționarea căreia Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a emis **Decizia nr..X./28.06.2010** prin care s-a dispus:

a) Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./20.11.2009 pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,

urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată să procedeze la o

nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiaș tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate în Decizia nr..X./28.06.2010.

b) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adaugata;
- .X. lei - majorari de intarziere aferente TVA;
- .X. lei - penalitati de intarziere aferente TVA;

c) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:

- .X. lei - taxa pe valoarea adaugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la reverificarea perioadei 01.04.2004 -31.12.2008 în baza Deciziei nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, emițând în acest sens decizia de impunere ce face obiectul prezentei contestații.

1) În ceea ce privește nelegalitatea actelor administrative fiscale contestatara susține următoarele:

**Impozit pe profit:**

**A. Referitor la suma de .X. lei stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe profit:**

În urma reverificării dispuse prin Decizia nr..X./28.06.2010 emisă de organul de soluționare din cadrul Direcției Generale de Soluționare a Constestațiilor, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, precum și majorări de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei cu motivarea preluată integral din Raportul de inspecție fiscală initial nr..X./16.11.2009.

După cum rezultă din Decizia de soluționare a contestației nr..X./28.06.2010 la pag.72, S.C. .X. S.R.L. susține că această sumă făcea obiectul reverificării, organele de soluționare a contestației dispunând că „urmează ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să reverifice aceeași perioadă în ceea ce privește impozitul pe profit, să reanalizeze situația de fapt, avându-se în vedere și celelalte argumente ale contestatoarei și în funcție de cele constate să stabilească situația de fapt pentru perioada verificată”.

În acest sens, societatea consideră că la reverificare, era obligatoriu ca organele de inspecție fiscală să respecte toate dispozițiile legale privind efectuarea inspecției fiscale, societatea susținând că organele de

inspecție fiscală nu au respectat nicio prevedere cu privire la inspecția fiscală deoarece constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 emis ca urmare a reverificării a preluat integral cele expuse în Raportul de inspecție fiscală anterior nr..X./16.11.2009, fiind încălcate prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală privind exercitarea dreptului de apreciere, potrivit căruia organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, societatea susține că, organele de inspecție fiscală cu ocazia reverificării, nu și-au întemeiat concluziile pe constatări complete și edificatoare cu privire la modul în care sumele au fost stabilite, ci numai pe constatările controlului anterior, constatări pe care aveau obligația de a le verifica potrivit Deciziei de soluționare a contestației nr..X./28.06.2010.

S.C. .X. S.R.L. susține, de asemenea, că nu au fost respectate la reverificare nici prevederile art.7 din Codul de procedură fiscală privind rolul activ al organelor de inspecție fiscală, din moment ce sunt obligate de starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății. Societatea susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația, totodată, să examineze în mod obiectiv starea de fapt, ceea ce prin Raportul de inspecție fiscală contestat nu au făcut din moment ce au preluat starea de fapt descrisă în controlul anterior.

Contestatară susține că, în conformitate cu prevederile art.65 alin.2 și art.94 din Codul de procedură fiscală privind sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale arată că organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii și tot organul fiscal are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora, or, în noul raport de inspecție fiscală se constată că nu există nici probe și nici constatări proprii ale organelor de inspecție fiscală care au efectuat reverificarea cu privire la stabilirea obligației suplimentare de la acest punct.

Având în vedere cele enunțate, societatea consideră că nu se poate motiva implicit, cum s-a făcut prin Raportul de inspecție fiscală contestat, prin respingerea dreptului de deducere al TVA și respingerea cheltuielii la calculul impozitului pe profit, având în vedere reglementarea distinctă a TVA și a impozitului pe profit în Codul fiscal, ținându-se cont și de dispozițiile art.105 alin.3 din Codul de procedură fiscală, care obligă să se efectueze un control distinct și pentru impozitul pe profit.

**a) Referitor la cheltuiala în sumă de .X. lei** reprezentând contravaloarea facturii seria BACT nr..X./ 26.04.2004 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L. .X., pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere, întrucât s-a constatat din verificările încrucișate că factura respectivă nu figurează în plaja de numere de facturi fiscale achiziționate de societatea emitentă, societatea susține că un asemenea motiv nu poate justifica nedeductibilitatea cheltuielii, având caracterul unei prezumții simple a organelor fiscale.

S.C. .X. S.R.L. susține că organele fiscale nu au avut în vedere faptul că din documentele puse la dispoziția acestora anterior, reieșea o prezumție contrară, respectiv că operațiunile au avut loc.

În acest sens, prin Adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./2010, S.C. .X. S.R.L. susține că a transmis organelor fiscale fișe de culturi detaliate pentru anii 2004 - 2006, cu consumurile de ierbicide aferente și culturile la care acestea au fost folosite, organele fiscale având obligația de a lua în considerare aceste aspecte, în temeiul art.7 alin.(2) din Codul de procedură fiscală care precizează că organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală nu au utilizat documentele transmise prin Adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./2010, astfel că situația fiscală a societății a fost determinată în mod incorect, conform cu prevederile art.49 alin.1 și alin.2 din Codul de Procedură Fiscală „*pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de cercetări la fata locului. [...]*

*Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege”.*

S.C. .X. S.R.L. susține că era obligatoriu, ca în cazul în care societatea deține documente legal întocmite și care justifică deducerea, organele de inspecție fiscală să cerceteze mijloacele de probă prezentate, și să se pronunțe asupra acestor documente, conform prevederilor art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe, iar documentele puse la dispoziție prin Adresa nr..X./2010 instituiau prezumția că operațiunea a avut loc, din moment ce suprafețe

însemnate de teren au avut nevoie de ierbicidele presupuse de inspecția fiscală ca nefiind achiziționate.

S.C. .X. S.R.L. susține că aceste documente nu au fost cercetate de către organele fiscale, cu consecința stabilirii unor obligații suplimentare fără temei legal.

Cu privire la justificarea dreptului de deducere, S.C. .X. S.R.L. consideră că factura constituie documentul justificativ, care a fost introdusă corect pe cheltuieli în contabilitate, astfel că în cazul de față nu erau aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal invocate de organele fiscale, potrivit cărora nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, întrucât factura de achiziție reprezintă document justificativ, potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997.

Societatea consideră că împrejurările invocate de organele de inspecție fiscală sunt străine de situația fiscală a S.C. .X. S.R.L. și nu pot fi reținute ca și motiv de nedeductibilitate, respectiv împrejurarea că factura nu figurează în plaja de numere a facturilor achiziționate de societatea emitentă sau de faptul că aceasta nu a înregistrat în contabilitatea proprie respectiva factură, având în vedere că S.C. .X. S.R.L. nu are obligația ca la primirea unei facturi să verifice proveniența acesteia, dreptul de deducere a cheltuielii respective nefiind condiționat de eventualele obligații ce le-ar avea emitentul facturii.

Referitor la refuzul acordării dreptului de deducere motivat de către organele de inspecție fiscală prin faptul că factura nu a fost însoțită de aviz de însoțire a mărfii, S.C. .X. S.R.L. susține că acesta este nelegală, întrucât lipsa avizului nu dă dreptul organelor de inspecție fiscală de a diminua cheltuielile în sumă de .X. lei, reprezentând cheltuielă deductibilă din moment ce operațiunea de transport nu era cea care făcea obiectul analizei, ci operațiunea de achiziție, care era obligatoriu a fi cercetată prin mijloace de probă.

S.C. .X. S.R.L. susține că și jurisprudența Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal prin Decizia nr.2987 din 19 septembrie 2008 arată următoarele: *„Faptul că din documentele justificative pentru deducerea TVA aferentă unor bunuri și servicii livrate și prestate anterior intrării în vigoare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, lipsesc unele mențiuni precum cele privind semnătura de primire, datele privind expediția sau codul fiscal al cumpărătorului, în condițiile în care niciun alt indiciu nu conduce la concluzia caracterului nereal al operațiunilor efectuate, nu constituie temei suficient pentru stabilirea în sarcina contribuabilului a unei TVA suplimentare, cu dobânzi și penalități de întârziere”,* astfel încât aceleași prevederi sunt aplicabile și impozitului pe profit, iar organele de inspecție fiscală nu s-au concentrat asupra probării aspectelor relevante pentru impunere, care trebuiau să vizeze probarea achiziției și nu a transportului.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au reținut fără temei că dacă nu s-a probat efectuarea transportului, operațiunile ar fi inexistente, deși caracterul nereal al operațiunilor nu putea fi contestat, din moment ce S.C. .X. S.R.L a cultivat suprafețe înstînse de teren pentru care a avut nevoie de substanțe chimice, sens în care a produs și probe, fără ca însă vreuna dintre aceste probe să fie cercetată de către organele de inspecție fiscală.

**b) Referitor la cheltuielile aferente trimestrului IV 2004-noiembrie 2004, reprezentând consumul de îngrășăminte în sumă de .X. lei, impozit stabilit de .X. lei,** achiziționate prin facturile emise de S.C. .X. S.R.L., societatea susține că situația este aceeași cu cea de la punctul anterior și solicită să se constate că și acest consum este corect înregistrat în contabilitate, facturile respective având calitatea de document justificativ, acestea fiind însoțite și de note de intrare recepție și bonuri de consum.

De asemenea, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală, că nu au fost respectate prevederile Ordonanței Guvernului nr.15/1996 privind întărirea disciplinei financiar-valutare, S.C. .X. S.R.L susține că acestea nu pot fi reținute în nerecunoașterea caracterului deductibil al cheltuielilor efectuate de societate, ci cel mult s-ar fi constatat eventuale fapte contravenționale ce se sancționează cu amenda contravențională.

**c) Referitor la suma de .X. lei (compusă din .X. lei + .X. lei), reprezentând impozit pe profit aferent anului 2005,** S.C. .X. S.R.L susține că suma de .X. lei a fost în mod greșit stabilită, deoarece se invocă, în contra dispozițiilor legale, constatările inspecției fiscale anterioare, respectiv că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă venituri impozabile în sumă de .X. lei, aferente unor chitanțe emise, reprezentând contravaloare *"vânzări marfă magazin"*, organele de inspecție fiscală invocând ca text de lege *art. 6, alin. (1) din Legea nr. 82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare: "orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrațiilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ"*, articol ce nu poate servi la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar.

În acest sens, S.C. .X. S.R.L susține că organele fiscale au încălcat prevederile art.43 alin.1 lit.f) din Codul de procedură fiscală care precizează că actul administrativ fiscal se emite numai în forma scrisă și este obligatoriu să conțină temeiul de drept, invocând un temei de drept care nu justifică măsura luată, astfel încât, prin raportarea la textul legal mai sus invocat, decizia de impunere privind obligațiile fiscale



suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală contestată este lovită de nulitate.

De asemenea, contestatara invocă faptul că dacă se va trece peste reținerea că nu există o motivare în drept a deciziei de impunere cu privire la această sumă, S.C. .X. S.R.L solicită să se observe că societatea a invocat faptul că aceste venituri au fost înregistrate global în contabilitate, contrar celor reținute de către organele fiscale, aspect care nu a fost verificat de către acestea.

Societatea susține că la contestația administrativă inițială a anexat situația veniturilor înregistrate în luna februarie 2005 și menționate la fila 24 din Raportul de inspecție fiscală, prin care s-a dovedit înregistrarea în contabilitate a acestor venituri, aspect care nu a fost cercetat de către organele de inspecție fiscală.

În acest sens, societatea susține că organele fiscale nu au respectat prevederile art.65 alin.2 din Codul de procedură fiscală care precizează că organul fiscal are sarcina de a motiva Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pe bază de probe sau constatări proprii.

Deși documentele care atestau înregistrarea veniturilor se regăseau la dosarul fiscal, fiind depuse odată cu contestația în urma căreia s-a desființat parțial Raportul de inspecție fiscală inițial, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au examinat aceste documente cu consecința stabilirii unei stări de fapt neconforme cu realitatea, sens în care **stabilirea unor impozite suplimentare este lipsită de temei legal.**

Cu privire la suma de .X. lei, care reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, S.C. .X. S.R.L susține că a înregistrat cheltuieli de exploatare în sumă de .X. lei, în baza facturii fiscale nr..X./07.01.2005 emisă de S.C. .X. S.A. .X., reprezentând c/val "servicii cazare, servire masă, cină festivă, taxa hotelieră și alte servicii", pentru perioada 30 decembrie 2004 - 03.01.2005, conform "Notelor de plată hotel", contrar prevederilor art.21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal unde se precizează că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibilă fiscal în suma de .X. lei, pentru care a calculat un impozit pe profit suplimentar considerând că aceste cheltuieli nu sunt realizate în vederea obținerii de venituri impozabile.

În acest caz, societatea susține că nu s-au contestat înregistrările în contabilitate ale societății, care erau în conformitate cu prevederile legale, ci faptul că, cheltuielile ocazionate nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile, fără a se aduce vreun argument în acest

sens, deci nu există nicio probă pe care să se sprijine soluția organelor de inspecție fiscală.

**d) Referitor la suma de X lei stabilita suplimentar conform Raportului de inspecție fiscală la pag 8, doar prin invocarea prevederilor art. 21, lit.m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, S.C. .X. S.R.L susține că si în acest caz, au fost încălcate prevederile prevederile art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, având în vedere că organele fiscale nu au produs nicio probă prin care să motiveze caracterul nedeductibil al cheltuielilor, și astfel a motiva decizia de impunere contestată.**

**e) În ceea ce privește suma de .X. lei, stabilită suplimentar prin refuzul de a aproba la deducere cheltuielile aferente achizițiilor de la S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. ambele din .X. conform Raportului de inspecție fiscală la pag 8, S.C. .X. S.R.L consideră că se impune desființarea deciziei de impunere contestate deoarece organele de inspecție fiscală au invocat aceleași motive de nedeductibilitate ca și în ceea ce privește celelalte cheltuieli, respectiv motive care nu puteau servi la motivarea stabilirii unor sume suplimentare în sarcina societății.**

Societatea consideră că nu îi sunt imputabile și nu pot fi reținute ca și temei de nedeductibilitate faptul că S.C. .X. S.R.L. a emis facturi care nu erau în plaja de numere alocată acesteia, sau că nu a fost depus de către această societate bilanțul pe anul 2006, neexistând un text de lege care să prevadă că organele fiscale au posibilitatea de a refuza deductibilitatea cheltuielii, astfel încât, cu privire la acest aspect, S.C. .X. S.R.L consideră că s-au încălcat prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală și deci legea fiscală nu admite soluția nedeductibilității unei cheltuieli raportat la faptul că furnizorul a emis facturi care nu figurează în plaja alocată acestuia.

Cu privire la faptul ca S.C. .X. S.R.L. are o cifră de afaceri declarată sub nivelul valorii livrărilor către S.C. .X. S.R.L, societatea consideră că nici acest aspect nu poate avea relevanță în ceea ce privește starea fiscală a societății, din moment ce acest aspect ține de situația fiscală.

În ceea ce privește refuzul cu privire la necompletarea pe facturi a unor date privind expedierea, S.C. .X. S.R.L susține că sunt incidente aceleași prevederi legale invocate în contestație cu privire la cheltuielile în sumă de .X. lei.

Mai mult, S.C. .X. S.R.L susține că prezumțiile organelor de inspecție fiscală erau înlăturate prin prezumții cu aceeași valoare, respectiv dovada cultivării unor suprafețe însemnate de teren și a utilizării materiilor prime care au făcut obiectul aprovizionării, astfel că, societatea consideră că în speță se impune desființarea Deciziei de impunere și cu privire la această sumă.

Nici faptul că S.C. .X. S.R.L. nu este plătitoare de TVA, nu putea avea incidență asupra situației fiscale a societății din moment ce obiectul verificării îl reprezintă impozitul pe profit și deductibilitatea acestei cheltuieli la calculul acestuia.

De asemenea, societatea consideră că înregistrarea sau nu, ca și plătitor de TVA nu justifică refuzul de a deduce cheltuielile la calculul impozitului pe profit, în acest sens fiind aplicabile alte prevederi legale, respectiv prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care nu insuie pentru deductibilitatea cheltuielii o asemenea condiție.

**f) Referitor la suma de .X. lei** conform Raportului de inspecție fiscală la pag.11 stabilită ca și impozit pe profit suplimentar, S.C. .X. S.R.L susține că și stabilirea acestei sume s-a făcut în mod netemeinic și nelegal și în acest caz, necercetându-se realitatea operațiunii și toate documentele cu relevanță fiscală, prin care prezumția pe care organele fiscale și-au întemeiat constatarea era înlăturată.

**B. Referitor la suma de .X. lei** stabilită suplimentar cu titlu de impozit pe profit suplimentar:

**a)** În ceea ce privește **suma de .X. lei** stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, ca urmare a considerării ca nedeductibile a cheltuielilor cu amortizarea, întreținerea și reparația și asigurarea aferentă ratelor de leasing, pentru autoturismele achiziționate de societate, S.C. .X. S.R.L solicită să se constate că societatea nu datorează această sumă deoarece organul de inspecție fiscală care a efectuat reverificarea nu s-a conformat celor dispuse prin Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010, încălcând prevederile art.216 alin.3 din Codul de procedură fiscală.

S.C. .X. S.R.L susține că în Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 se instituie în sarcina organelor de inspecție fiscală obligația de a lua în calcul procesele-verbale prezentate de societate prin care s-a probat întrunirea condițiilor legale privind deductibilitatea cheltuielii, documente care *"contrazic constatările organelor de inspecție fiscală conform pag.71 alin.3 din Decizia de soluționare a contestației nr..X./28.06.2010,* respectiv faptul că societatea a probat folosirea autoturismelor în scopul realizării de venituri impozabile, urmând ca organul de reverificare să cerceteze doar calitatea acestor persoane ca și angajați ai societății, însă organele de inspecție fiscală nu s-au conformat acestei decizii, și în contra acesteia a considerat că documentele prezentate de societate nu au capacitatea de a proba întrunirea condițiilor legale, respingând toate aceste cheltuieli.

Cu privire la cercetarea aspectului privind calitatea de angajați ai persoanelor nominalizate în documentele depuse în probațiune,

societatea susține că organele de inspecție fiscală nu fac nicio precizare, deși a prezentat organelor de inspecție fiscală aceleași documente care au fost depuse și prin Contestația administrativă.

S.C. .X. S.R.L solicită, în al doilea rând, să se constate că deși se afirmă că au existat persoane cu funcții de conducere, și care au utilizat câte un autoturism, fiind prezentate și procese-verbale și foi de parcurs, se resping întru totul cheltuielile de către organele de inspecție fiscală pe motivul că ar fi vorba de alte persoane, astfel încât societatea consideră că această stare de fapt ar fi condus la soluția legală de admitere a deductibilității cheltuielilor.

Astfel, contestatara consideră că organele de inspecție fiscală care au efectuat reverificarea au încălcat flagrant prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală deoarece au apreciat greșit și în afara limitelor, atribuțiilor și competențele ce le revin relevanța stărilor de fapt fiscale, adoptând o soluție care nu este admisă de lege, întemeiată pe constatări incomplete și nerelevante asupra împrejurărilor edificatoare în cauză.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală erau obligate să țină cont de documentele ce le-au fost puse la dispoziție, precum și de Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010, care precizează că aceste documente sunt relevante cu privire la situația fiscală a societății, și să considere cheltuielile ca fiind deductibile.

S.C. .X. S.R.L consideră că au fost încălcate prevederile art.7 alin.2 din Codul de procedură fiscală din moment ce organele de reverificare nu au ținut cont de starea de fapt fiscală și nici nu au utilizat informațiile și documentele puse la dispoziție pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății. De asemenea, analiza efectuată de organele de inspecție fiscală la reverificare nu a identificat și nici nu a avut în vedere circumstanțele edificatoare obligatorii în acest caz, respectiv circumstanțele cuprinse în Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 cu privire la dreptul societății de a beneficia de deductibilitatea acestei cheltuieli.

Societatea consideră că, raportat la motivarea cuprinsă în decizia de impunere contestată s-au încălcat și regulile privind inspecția fiscală, cuprinse la art.105 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și că inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării. Cu privire la ultima condiție, nerespectând Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010, S.C. .X. S.R.L consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat și principiul ierarhizării.

La pagina 14 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 se precizează că *“la reverificare societatea a prezentat procese-verbale de predare primire în care sunt nominalizate alte persoane care au avut*

*funcții de conducere în perioada 2004-2008 și care au utilizat câte un autoturism (altele decât cele prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009) precum și foi de parcurs aferente", iar la pag.33, unde se analizează TVA aferentă acestor operațiuni, pe lângă faptul că se critică în mod nepermis decizia organului de soluționare a contestației, se precizează că "organul de soluționare a contestației nu a analizat în profunzime documentele aflate la dosarul cauzei (procese verbale predare mijloace fixe) din care reiese că existau persoane cu funcții de conducere care utilizau câte două autoturisme, ceea ce contravine prevederilor legale".*

S.C. .X. S.R.L consideră că organele de inspecție fiscală la reverificare se contrazic în motivul pentru care au refuzat deducerea cheltuielii și nu invocă niciun temei legal, sens în care societatea solicită ca organul de soluționare a contestației să ia act că s-au încălcat și prevederile art.43 din Codul de procedură fiscală privind conținutul și motivarea actului administrativ fiscal, unde la lit.e) se prevede că acesta trebuie să conțină motivele de fapt.

Societatea susține că în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr..X./2011 motivele de fapt se exclud reciproc și sunt în contradicție, atât cu Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010, cât și cu documentele puse la dispoziție de S.C. .X. S.R.L.

**b) Referitor la suma de .X. lei**, S.C. .X. S.R.L consideră că în mod greșit această sumă a fost stabilită suplimentar, având în vedere că s-a constatat o stare de fapt fiscală care nu există, susținând că organele de inspecție fiscală în mod greșit au constatat că petenta a înregistrat penalități aferente TVA în contul de cheltuieli 666 "Cheltuieli privind dobânzile" care nu sunt deductibile fiscal.

În lipsa descrierii clare a operațiunilor avute în vedere, precum și a confuziei asupra naturii cheltuielilor înregistrate de societate în contul 666, societatea consideră că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.7 alin.2 și art. 65 alin.2 privind rolul activ și sarcina probei, potrivit cărora organul de inspecție fiscală este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, societatea susținând că nu a avut la cunoștință care a fost motivul pentru care s-a considerat că societatea a înregistrat cheltuielile precizate în Raportul de inspecție fiscală și nici probele pe care această constatare se sprijină, organul de inspecție fiscală care a efectuat reverificarea fiind în confuzie în ceea ce privește cheltuielile înregistrate de societate în contul 666, nefiind incidente prevederile art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**c) Referitor la restul sumelor stabilite suplimentar la pag.15 din Raportul de inspecție fiscală,** S.C. .X. S.R.L consideră că organul de verificare în mod greșit le-a reținut ca fiind datorate, pentru aceste operațiuni fiind incidente prevederile art.7 alin.3 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora organul de inspecție fiscală avea obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

**d) Referitor la stabilirea unui impozit suplimentar intermediar în sumă de .X. lei** conform Raportului de inspecție fiscală pag. 22 aferent cheltuielilor înregistrate de societate cu investițiile, S.C. .X. S.R.L susține că în mod greșit s-a stabilit această sumă suplimentară, deoarece deși s-a recunoscut, ulterior verificării, caracterul deductibil al acestor cheltuieli, s-a considerat că, având în vedere că societatea a înregistrat veniturile din investiții în anul 2009, se impune a se calcula un impozit intermediar în sumă de .X. lei, la care s-au calculat și majorări de întârziere.

Societatea consideră ca fiind greșit calculul impozitului intermediar ( $.X. \times 0,16\% = .X. \text{ lei}$  și nu  $.X. \text{ lei}$ ), după cum se observă din cifrele precizate în Raportul de inspecție fiscală, astfel că și eventualele accesorii sunt calculate greșit, iar în al doilea rând, impozitul intermediar nu putea fi calculat raportat la natura subvențiilor pentru investiții în modul în care legiuitorul a înțeles să le reglementeze, prin dispozițiile speciale citate chiar de către organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală.

Societatea susține că atât prevederile O.M.F.P. nr.306/2002, cât și prevederile OMFP nr.1752/2005, citate de către organele de inspecție fiscală la pag.19 din raportul de inspecție fiscală care precizează că subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează a le compensa, legiuitorul a avut în vedere situația că pentru aceste subvenții să nu se datoreze impozit pe profit, din moment ce înregistrarea veniturilor și cheltuielilor urma a se face concomitent, astfel încât acestea să se compenseze ulterior, fără a avea efect asupra impozitului pe profit.

S.C. .X. S.R.L susține că indiferent de înregistrările în contabilitate, prin raportarea la dispozițiile speciale care reglementează subvențiile pentru investiții, organele de inspecție fiscală erau obligate a compensa eventualele venituri cu cheltuielile înregistrate, astfel că nu se putea calcula un impozit intermediar pentru care societatea să fie obligată la plata accesoriilor.

S.C. .X. S.R.L susține că organul de inspecție fiscală care a efectuat verificarea a aplicat greșit prevederile legale, încălcând astfel art.13 din Codul de procedură fiscală potrivit căruia interpretarea

reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, în sensul că veniturile din investiții să nu se considere ca venituri la calculul impozitului pe profit.

S.C. .X. S.R.L consideră că în acest sens, organele de inspecție fiscală erau obligate să rețină conținutul economic al operațiunilor și modul în care acestea au avut loc, și nu înregistrările contabile, fiind încălcate prevederile art.14 alin.2 din Codul de procedură fiscală, care precizează că situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.

Societatea susține că impozitul intermediar pe care organul de verificare l-a stabilit nu reflectă niciun conținut economic, din moment ce este efectul unei înregistrări posibil greșite în contabilitate, care nu poate avea efect asupra impozitului pe profit, din moment ce opera o compensare legală între un venit și o cheltuială cu aceeași sumă, nefiind vorba de vreun profit impozabil, considerând că soluția legală nu era stabilirea unui impozit suplimentar intermediar, ci corectarea înregistrărilor din contabilitate, în temeiul art.7 alin.3 din Codul de procedură fiscală care prevede obligația organului fiscal să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

**C. Referitor la suma de .X. lei stabilită suplimentar cu titlu accesorii la impozit pe profit, S.C. .X. S.R.L solicită definiția sumelor stabilite suplimentar cu acest titlu, ca și accesorii la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în temeiul principiului *accessorium sequitur principale*, consacrat de art.47 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia *„desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate”*.**

## **2. TVA STABILITĂ SUPLIMENTAR:**

**A. Referitor la suma de .X. lei aferentă bonurilor fiscale de achiziție carburanți conform Raportului de inspecție fiscală la pag. 28-29, S.C. .X. S.R.L susține că nu datorează această sumă și că organul de inspecție fiscală care a efectuat verificarea nu s-a conformat celor dispuse prin decizia de soluționare a contestației, prin care la pag.31 se instituie în sarcina organelor de inspecție fiscală obligația de a lua în calcul la verificare bonurile fiscale prezentate de societate, bonuri care, în concepția organului de soluționare probează deductibilitatea TVA aferentă acestor cheltuieli.**

Societatea susține, de asemenea, că prin Raportul de inspecție fiscală s-a considerat că bonurile fiscale prezentate de către S.C. .X. S.R.L în susținerea inițială a contestației, prezintă toate elementele lipsă invocate de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care s-a și desființat decizia de impunere cu privire la acest aspect.

La reverificare, S.C. .X. S.R.L susține că deși era obligatoriu ca organul de inspecție fiscală să țină cont de constatările organului de soluționare a contestației, acestea au fost complet ignorate, acesta încălcând flagrant prevederile art. 6 din Codul de procedură fiscală potrivit căruia organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Societatea susține că în această speță, organul de reverificare și-a depășit atât atribuțiile cât și competențele, acesta neavând dreptul a se pronunța asupra temeiniciei contestației societății, care a făcut obiectul analizei organului de soluționare a contestației, și cu atât mai puțin a refuzat deductibilitatea TVA pe un asemenea motiv, apreciind greșit și în afara limitelor, atribuțiilor și competențelor ce îi revin relevanța stărilor de fapt fiscale, adoptând o soluție care nu este admisă de lege, întemeiată pe constatări incomplete și nerelevante asupra împrejurărilor edificatoare în cauză.

S.C. .X. S.R.L mai susține că analiza efectuată de organul de inspecție fiscală care a efectuat reverificarea nu a identificat și nici nu a avut în vedere circumstanțele edificatoare, obligatorii în acest caz, respectiv circumstanțele cuprinse în Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 cu privire la probarea dreptului societății de a beneficia de deductibilitatea acestei TVA aferentă cheltuielilor cu carburanții și solicită să se observe că realitatea operațiunilor nu a fost contestată, respectiv faptul că societatea a alimentat cu carburanți, singurele motive invocate, fără vreun temei, vizând presupusa formă a documentelor prezentate.

Societatea susține că la pag.29 alin.2 din Raportul de inspecție fiscală se recunoaște că forma bonurilor prezentate, corespunde cerințelor legale, dar se refuză netemeinic deductibilitatea TVA aferentă, deși raportat la această constatare, societatea consideră că organele de inspecție fiscală erau obligate a acorda dreptul de deducere. De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au invocat vreun temei legal și deși s-a constatat că documentele sunt completate corespunzător, a refuzat deductibilitatea TVA, fiind încălcate prevederile art.43 alin.1 lit.f din Codul de procedură fiscală privind conținutul și motivarea actului administrativ fiscal.

S.C. .X. S.R.L consideră că raportat la motivarea cuprinsă în Decizia de impunere contestată nr..X./28.12.2011, s-au încălcat și regulile



privind inspecția fiscală, cuprinse la art.105 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, precum și că inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

Pentru toate aceste motive, societatea consideră ca are dreptul la deducere a sumei de .X. de lei reprezentând TVA aferentă bonurilor de achiziție combustibili.

**B. Referitor la suma de .X. lei aferentă TVA refuzată la deductibilitate cu privire la autoturismele societății, conform raportului de inspecție fiscală la pag.31-33, S.C. .X. S.R.L se susține că nu datorează această sumă.**

Astfel, la pag. 33 alin.2 din Raportul de inspecție fiscală, S.C. .X. S.R.L susține că se menționează că: „organul de soluționare a contestației nu a analizat în profunzime documentele aflate la dosarul cauzei” și că presupusa motivare pentru care s-a refuzat deductibilitatea TVA este faptul că "existau persoane care utilizau câte două autoturisme ceea ce contravine prevederilor legate”.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală erau obligate să acorde deductibilitatea parțială a TVA, respectiv pentru un singur autovehicul, și nu a respinge toate cheltuielile și implicit și TVA aferentă, mai ales că la pagina 14 din Raportul de inspecție fiscală se precizează ca la reverificare, societatea „a prezentat procese-verbale de predare primire în care sunt nominalizate alte persoane care au avut funcții de conducere în perioada 2004-2008 și care au utilizat câte un autoturism precum și foi de parcurs aferente”.

S.C. .X. S.R.L consideră că organele de inspecție fiscală erau obligate să țină cont de documentele ce le-au fost puse la dispoziție, precum și de Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010, care preciză că aceste documente sunt relevante cu privire la situația fiscală a societății și să considere cheltuielile ca fiind deductibile, fiind încălcate astfel prevederile art.7 alin.2 din Codul de procedură fiscală.

Pentru toate aceste motive, S.C. .X. S.R.L consideră că societatea are dreptul la deducerea TVA în sumă de .X. lei, în contra suținerilor organului de reverificare.

**C. Referitor la suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente TVA stabilită suplimentară în sarcina societății conform Raportului de inspecție fiscală la pag.33, S.C. .X. S.R.L susține că întrucât nu datorează sumele stabilite suplimentar de plată reprezentând TVA, în temeiul principiului *accessorium sequitur principale*, consacrat de art.47 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „desființarea totală**

*sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate", nu datorează nici accesoriile calculate.*

**D. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări de întârziere aferente TVA calculate ca efect al stornărilor unor facturi de avansuri conform Raportului de inspecție fiscală la pag. 34 – 36,** S.C. .X. S.R.L susține că aferent facturilor stornate ca efect al rezilierii contractelor s-au calculat majorări de întârziere motivându-se, în principal, că exigibilitatea TVA intervine la data la care se încasează avansul și arătându-se că, societatea nu a plătit avansul menționat, deci nu avea nici dreptul de deducere al TVA aferentă, astfel că au fost diminuate cheltuielile înregistrate la data emiterii facturilor cu consecința stabilirii unor obligații suplimentare.

S.C. .X. S.R.L consideră că organele de inspecție fiscală au calificat greșit starea de fapt fiscală și au aplicat greșit, raportat la aceasta, prevederile legale, deoarece exigibilitatea TVA, conform art.134<sup>2</sup> alin.(1) și (2) din Cod Fiscal, intervine la data de la care societatea a înregistrat factura de avans, și nu la data încasării/plății avansului, cum greșit afirmă organele fiscale.

În acest sens, S.C. .X. S.R.L susține că art.134<sup>2</sup> alin.2 lit.a din Cod Fiscal nu distinge între facturile de avans și celelalte facturi, sens în care faptul generator intervine în avans ori de câte ori se emite factura fiscală, astfel încât în ceea ce privește intervenirea exigibilității taxei la data încasării avansului, acest caz vizează situația în care nu se emite factura fiscală pentru avans, ci doar se achită acest avans conform contractului, fără factura fiscală, caz în care exigibilitatea taxei intervine la data încasării avansului, persoana care încasează avansul fiind obligată să emită factură fiscală.

S.C. .X. S.R.L invocă în susținere și prevederile art.155 din Codul Fiscal care instituie obligația emiterii facturii ulterior achitării avansului, doar în acest caz exigibilitatea TVA intervenind înaintea emiterii facturii, textul de lege prevăzând că factura se poate emite și ulterior, această interpretare sprijinându-se și pe faptul că ori de câte ori se emite o factură fiscală, fie ea chiar și pentru un avans care nu se mai achită, revine obligația emitentului facturii de a înregistra TVA aferentă sumei din factura ca și colectată, iar beneficiarului de a o înregistra ca și deductibilă.

Conform S.C. .X. S.R.L., bugetul statului nu are cu nimic de suferit de pe urma acestei operațiuni, tocmai din acest motiv în cazul emiterii unei facturii intervine exigibilitatea anticipată, din moment ce furnizorul este obligat a înregistra TVA colectată și beneficiarul deductibilă și deci a interpreta în sens contrar ar însemna că organele fiscale datorează

accesorii la furnizor pentru TVA colectată de acesta înainte de exigibilitatea taxei, soluție care nu este confirmată de organele fiscale, care au aplicat doar într-un singur sens reconsiderarea operațiunii.

S.C. .X. S.R.L. consideră că raportat la această interpretare, ar însemna că societatea datorează beneficiarului accesorii aferente TVA deductibilă înregistrată în plus de la data stornării și până la data controlului, din moment ce la această dată societatea ar avea TVA deductibilă în plus, însă dintre cele două situații, prin considerarea exigibilității taxei la o altă dată decât cea la care s-a emis factura fiscală, se încalcă principiul neutralității TVA.

În temeiul celor de mai sus, societatea susține că în conformitate cu prevederile art.146 din Codul fiscal, societatea deține o factură pentru bunuri care urmau a fi livrate care cuprindea informațiile prevăzute de lege și deci dreptul de deducere nu putea fi refuzat, chiar textul făcând referire la situații care nu presupun livrarea bunului, urmează să îi fie livrate.

După cum rezultă și din Raportul de inspecție fiscală, S.C. .X. S.R.L. susține că furnizorii societății au înregistrat TVA colectată aferentă facturilor de avans emise, la fel cum societatea a înregistrat TVA deductibilă aferentă acestor facturi, bugetul statului nefiind cu nimic prejudiciat, deci nu există o sumă de plată suplimentară, aferentă operațiunii, pentru care organele fiscale să poată calcula majorări de întârziere, din moment ce pentru calculul acestor întârzieri se presupune că nu a fost înregistrată o TVA colectată, din factura de avans.

S.C. .X. S.R.L. susține că taxa colectată a fost înregistrată de furnizor, iar societatea în mod corect a înscris, corelativ, suma ca și deductibilă, astfel încât interpretarea organelor de inspecție fiscală nu este conformă cu prevederile art.13 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, iar prin raportarea la art.120 din Codul de procedură fiscală, organele fiscale nu aveau posibilitatea de a calcula obligații accesorii la facturile de avans neachitate, din moment ce se presupune că prin înregistrarea TVA colectată la furnizor, taxa a fost stinsă la scadența acesteia de către aceasta din urmă persoană impozabilă, iar prin interpretarea art.134<sup>2</sup> din Codul fiscal prin ignorarea faptului că exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, încalcă, la fel, prevederile art.13 din Codul de procedură fiscală.

S.C. .X. S.R.L. arată că însuși organul de verificare confirmă această interpretare chiar în Raportul de inspecție fiscală, la pag. 23 cu privire la facturile de avans neachitate emise de societate în calitate de furnizor, care ulterior au fost stornate și potrivit art.5 din Codul de procedură fiscală susține că organele fiscale sunt obligate să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea

corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, deci acest text de lege a fost încălcat de către organul de reverificare din moment ce pentru aceeași operațiune a aplicat două soluții diferite.

Pentru toate aceste motive, având în vedere interpretarea greșită a prevederilor art.134<sup>2</sup> din Codul fiscal, precum și încălcarea textelor de lege menționate, S.C. .X. S.R.L consideră că nu datorează accesoriile în sumă de .X. lei, aferente facturilor emise de furnizorii societății, stornate ulterior.

În concluzie, S.C. .X. S.R.L susține că a înregistrat și declarat corect impozitul pe profit, prin raportare la dispozițiile art.21 din Codul fiscal și dispozițiile cuprinse la Titlul II din Cod Fiscal privind impozitul pe profit, TVA prin raportare la dispozițiile art.146 din Codul fiscal și dispozițiile cuprinse la Titlul VI privind taxa pe valoarea adăugată, neexistând posibilitatea de a calcula accesorii la aceste sume, raportat la prevederile art.120 din Codul de procedură fiscală, astfel încât se impune să fie anulate în tot actele administrativ-fiscale emise prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare cu acest titlu în sarcina societății.

**II. Urmare reverificării fiscale efectuate la S.C. .X. S.R.L. ca urmare a Deciziei de soluționare a contestației nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul A.N.A.F. în soluționarea contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./20.11.2009 organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.12.2011 în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 prin care au fost constatate următoarele:**

**A. IMPOZIT PE PROFIT - 01.04.2004 – 31.12.2008:**

**1. Suma de .X. lei reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009 rezultat în urma analizei fișei sintetice pe plătitor.**

În urma reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a depus la organul fiscal teritorial, Declarația privind impozitul pe profit pentru anul 2005 înregistrată cu nr..X./15.02.2006, dar care nu se regăsește înregistrată în fișa sintetică pe plătitor editată la data de 19.06.2009.

În temeiul prevederilor O.M.F.P. nr.1191/2005 pentru modificarea și completarea O.M.F.P. nr. 1722/2004 pentru aprobarea instrucțiunilor privind organizarea sistemului de administrare a creanțelor fiscale, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont de dispozițiile Deciziei de soluționare nr..X./28.06.2010, organele de inspecție fiscală au procedat la întocmirea Anexei nr.8 privind „Lista neconcordanțelor” pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.11.2009 anterior..

În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul în sumă de .X. lei stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009 compusă din:

- .X. lei – majorări de întârziere și
- X lei penalități de întârziere,

organele de inspecție fiscale menționează că nu au calculat majorări și penalități de întârziere.

**2. Suma de .X. lei, reprezentând impozit pe profit stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, are următoarea structură:**

**2.a).** Suma de **.X. lei**, reprezintă impozit pe profit aferent facturilor fiscale emise de: S.C. .X. SRL, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.A, S.C. .X. S.A, cât și a veniturilor neînregistrate de agentul economic în sumă de .X. lei, având următoarea structură:

- suma de .X. lei reprezintă impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile înregistrate în trimestrul II 2004, organele de inspecție fiscală constatând că S.C. .X. S.R.L a înregistrat în luna mai 2004 suma de .X. lei reprezentând aprovizionarea cu X tone de azotat de amoniu, sumă înregistrată în evidența contabilă în baza facturii fiscale seria B ACT nr..X./26.04.2004, emisă de S.C. .X. .X. S.R.L, fără a avea la bază avizul de însoțire a mărfii.

Urmare controlului încrucișat efectuat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. la societatea furnizoare, s-a constatat că factura B ACT nr. .X./26.04.2004 nu figurează în plaja de numere a facturilor fiscale achiziționate de societate, în jurnalele de vânzări și în evidența contabilă.

Astfel, în temeiul prevederilor **art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile în sumă de .X. lei, pentru care a calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

- suma de .X. lei reprezintă impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile înregistrate în trimestrul IV 2004, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2004 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat consum de îngrășăminte chimice în sumă de .X. lei, în baza facturilor

fiscale Seria B VDD nr. .X./30.08.2004 și nr..X./06.09.2004 emise de către S.C. .X. S.R.L, în sumă totală de .X. lei, facturi care nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, fiind întocmite fără respectarea prevederilor art.3 alin. (1) și alin. (2) din O.M.F.P. nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor H.G. nr.831/1997.

Astfel, în temeiul prevederilor **art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile în sumă de .X. lei și au calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

- suma de .X. lei reprezintă impozit pe profit aferent trimestrului I 2005, formată din suma de **.X. lei** care reprezintă impozit pe profit suplimentar stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, pentru care S.C. .X. S.R.L nu a înregistrat în evidența contabilă venituri impozabile în sumă de .X. lei, aferente unor chitanțe emise reprezentând contavaloare vânzări marfă magazin și respectiv suma de **.X. lei** care reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei.

Urmare reverificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a înregistrat pe cheltuieli de exploatare suma de **.X. lei** în baza facturii fiscale nr..X./07.01.2005 emisă de S.C. .X. S.A., reprezentând c/val. servicii cazare, servire masă, cină festivă, taxa hotelieră și alte servicii, pentru perioada 30 decembrie 2004 – 03.01.2005, contrar prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei.

- suma de X lei reprezentând impozit pe profit aferent trimestrului III 2005, a fost calculată în urma reverificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală care au stabilit pentru aceea perioadă cheltuieli cu cazare nedeductibile în sumă de .X. lei aferente facturii nr..X./28.08.2005 emisă de S.C. .X. .X..

- suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit aferent trimestrului IV 2006, a fost calculat de către organele de inspecție fiscală pentru luna decembrie 2006, perioadă în care S.C. .X. S.R.L. a înregistrat consum de ierbicide pentru culturile de soia, floarea soarelui, grâu, orz, porumb, mustar, rapiță și ogor, în baza unor bonuri de consum emise în perioada aprilie – iulie 2006, stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X..

Din verificările efectuate în baza de date a Imprimeriei Naționale, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale seria GCA nr..X./12.12.2006, seria GCA nr..X./11.12.2006 nu figurează în plaja de numere a facturilor fiscale achiziționate de S.C. .X. S.R.L. .X., iar urmare reverificărilor, au constatat că cifra de afaceri înregistrată de S.C. .X. S.R.L. .X. pentru anul 2006 este în sumă de .X. lei, în condițiile în care

valoarea totală a acestor facturi este în sumă totală de .X. lei, S.C. .X. S.R.L. .X. nefiind plătitoare de TVA.

Referitor la facturile fiscale emise de către S.C. .X. .X. S.R.L. .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- facturile fiscale seria GCA nr..X./12.12.2006, seria GCA nr..X./11.12.2006, în baza cărora S.C. .X. S.R.L. a efectuat înregistrări în contabilitate au fost întocmite fără respectarea prevederilor art.3 alin. (1) și alin. (2) din OMFP nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora și anume fără menționarea elementelor suplimentare privind datele de identificare a persoanei care a efectuat livrarea bunurilor (nume, prenume, serie și număr act de identitate, cod numeric personal).

- facturile emise de S.C. .X. .X. S.R.L. .X. nu au completate rubricile: "*date privind expediția*" - *numele delegatului, date de identificare ale acestuia, mijlocul de transport*", semnatura de primire a bunurilor", iar potrivit bazei de date a MFP, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. .X. nu este plătitoare de TVA și nu a depus bilanțul contabil pentru anul 2006".

Organele de inspecție fiscală au constatat că aprovizionarea ierbicidelor s-a înregistrat pe baza unor documente ce nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, fără să facă dovada efectuării operațiunii de aprovizionare, astfel încât conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile înregistrate de S.C. .X. S.R.L. cu materiile prime în sumă totală de .X. lei, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru trimestrul IV 2006.

- suma de .X. lei reprezintă impozit pe profit aferent trimestrului I 2008, calculată de către organele de inspecție fiscală urmare a reverificării efectuate, și a constatărilor că, în luna ianuarie 2008 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în contul 3028 "Alte materiale consumabile" suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea a .X. kg uree în baza facturii fiscale seria MD nr..X./08.01.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X., iar în contul 3021 "Materiale auxiliare" suma de .X. lei reprezentând contravaloarea a X kg azotat de amoniu în baza facturii fiscale seria MD nr..X./24.01.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X..

În baza bonurilor de consum nr..X./03.02.2008 și nr.X/ 25.02.2008, organele de inspecție fiscale au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei reprezentând consumul a .X. kg de uree și suma de .X. lei reprezentând consumul a .X. kg de azotat de amoniu.

Referitor la cele două facturi fiscale emise de către S.C. .X. S.R.L. prin Nota de constatare nr..X./02.09.2009 întocmită de comisarii Gărzii

Financiare Secția .X., transmisă cu adresa nr..X./08.09.2009 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./16.09.2009, s-au constatat următoarele:

- S.C. .X. S.R.L. „*nu a avut niciodată relații de afaceri*” cu S.C. .X. SRL;

- facturile fiscale nu au fost emise de către S.C. .X. S.R.L. nefiind achiziționate de către această societate, iar ștampila ”*nu corespunde celei aplicate pe facturile*” ce fac obiectul verificării;

- din jurnalul pentru vânzări întocmit de către S.C. .X. S.R.L. pe luna ianuarie 2008, rezultă că societatea nu a avut relații comerciale cu S.C. .X. S.R.L.

Potrivit prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere faptul că prin Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost respinsă TVA aferentă facturilor fiscale emise de S.C. .X. SRL cât și a celor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru trimestrul I 2008.

**2.b) Suma de .X. lei, reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală urmare a reverificării, având următoarea structură:**

- **suma de .X. lei** reprezintă impozit pe profit, aferent reconsiderării cheltuielilor cu amortizarea, întreținerea și reparația, cu dobânzile și asigurările aferente ratelor de leasing pentru cheltuielile în sumă totală de .X. lei, aspect tratat și în Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală,

Organele de inspecție fiscală constată că la reverificare societatea a prezentat procese verbale de predare – primire în care sunt nominalizate alte persoane care au avut funcții de conducere în perioada 2004 - 2008 și care au utilizat câte un autoturism, altele decât cele prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009 precum și foi de parcurs aferente.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.R.L. datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei care au fost calculate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009.

- **suma de .X. lei**, reprezintă impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal, înregistrate în mod eronat de S.C. .X. S.R.L. în contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile", suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA de plată, pe care organele de inspecție fiscală



au constatat că societatea le-a considerat în mod eronat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.(4), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au suplimentat cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferent trimestrului II 2007 cu suma de .X. lei, stabilind un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care a calculat majorări de întârziere în sumă totală de .X. lei ( .X. \* X lei \*0.1% = .X. lei).

- **suma de X lei**, reprezintă impozit pe profit suplimentar stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009 urmare a înregistrării de către S.C. .X. S.R.L. a unor cheltuieli cu primele de asigurare în sumă de .X. lei - reprezentând asigurare de viață pentru domnul .X., în baza Ordinului de plată nr .X./18.08.2004, impozit calculat în baza art.21. alin.4 lit.e) și lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- **suma de X lei**, reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009, datorită faptului că S.C. .X. S.R.L. a emis, dar nu a înregistrat facturile fiscale nr.FF .X./15.12.2004 în valoare totală de .X. lei, din care bază impozabilă în sumă de .X. lei și nr.FF .X./31.12.2004 în valoare totală de .X. lei din care bază impozabilă de .X. lei, rezultând astfel venituri neînregistrate în sumă totală de .X. lei, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei cu termen scadent în data de 29.04.2005, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă totală de X lei, în baza prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele menționate, organele de inspecție fiscală au suplimentat veniturile aferente lunii decembrie 2004 cu suma de .X. lei, pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar de 551 lei.

- **suma de X lei**, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, urmare a înregistrării duble a facturilor emise de .X. X S.A. în luna aprilie 2006 :

- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr..X./07.04.2006;
- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr..X./07.04.2006;
- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr..X./10.04.2006;
- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr..X./10.04.2006;
- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr..X./10.04.2006;

cheltuieli pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat cheltuieli nedeductibile fiscal.

- **suma de X lei**, reprezentând impozit pe profit aferent veniturilor în sumă totală de X lei din factura fiscală nr..X./30.01.2006 în valoare totală de X lei pe care S.C. .X. S.R.L. nu a înregistrat-o în evidența contabilă,

pentru care organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere.

**2.c) Suma de .X. lei**, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, iar în urma reverificării efectuate asupra documentelor de evidența contabilă prezentate de S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu datorează suma de .X. lei, având următoarea componentă:

- **Suma de .X. lei** reprezintă impozit pe profit stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală în urma reverificării efectuate, constatându-se că în perioada mai 2004 - decembrie 2008, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contul 6811"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" amortizarea aferentă unor mijloace fixe, pentru care a beneficiat de ajutor financiar nerambursabil (50% din valoarea fără TVA a acestora), acordat de către Agenția pentru Dezvoltare Regională X X. În urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu a înregistrat concomitent în contul 7584 "Venituri din subvenții pentru investiții" cota parte a subvenției pentru investiții corespunzător amortizării calculate.

Ajutorul financiar nerambursabil a fost acordat de către Agenția pentru Dezvoltare Regionala X în calitate de autoritate contractantă, în baza Contractului nr..X./27.11.2003 încheiat cu S.C. .X. S.R.L în calitate de beneficiar, obiectul contractual fiind *"ajutorul financiar nerambursabil de la bugetul de stat al României în cadrul Subprogramului pentru implementarea proiectului Stație pentru fabricarea betoanelor și a elementelor prefabricate din beton"*.

Partea din amortizările lunare pe care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu le-a înregistrat pe venituri în anii 2005, 2006, 2007 și 2008 a fost în sumă de .X. lei /an calculată astfel : .X. lei/lună \* 12 luni = .X. lei/an.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L nu a înregistrat pe venituri suma de .X. lei aferentă anului 2004 și deasemenea nu a înregistrat pe venituri suma de .X. lei pentru perioada 2005 – 2008, rezultând astfel un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de .X. lei ( .X. lei \* 25% = .X. lei, .X. lei \* 16% = .X. lei, .X. lei + .X. lei = .X. lei).

Organele de inspecție fiscală au suplimentat veniturile aferente perioadei mai 2004 – decembrie 2008 cu suma totală de .X. lei reprezentând cota parte din amortizarea calculată ce nu a fost înregistrată de S.C. .X. S.R.L în contul " Venituri din subvenții pentru investiții".

- **suma de .X. lei** reprezintă impozit pe profit suplimentar perioadei iunie 2005 - decembrie 2008, în care de S.C. .X. S.R.L a înregistrat în contul 6811 "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" amortizarea aferentă unor mijloace fixe, pentru care a beneficiat de ajutor

financiar nerambursabil (50% din valoarea fără TVA a acestora), acordat de Agenția SAPARD România.

Din verificarile efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat ca S.C. .X. S.R.L nu a înregistrat concomitent în contul 7584 "Venituri din subvenții pentru investiții", cota parte a subvenției pentru investiții corespunzător amortizării calculate, organele de inspecție fiscală constatând că societatea nu a respectat prevederi legale: OMFP nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele Europene la capitolul V "Norme metodologice de utilizare a conturilor contabile" pentru perioada iunie - decembrie 2005, iar pentru perioada ianuarie 2006 - decembrie 2008 societatea nu a respectat prevederi pct.196 și 197, alin.(2) Secțiunea 7 din Anexa la OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene .

Organele de inspecție fiscală susțin că ajutorul financiar nerambursabil a fost acordat de către Agenția SAPARD România, în calitate de autoritate contractantă, în baza Contractului cadru nr.C 3..X./10.06.2005 încheiat cu S.C. .X. S.R.L în calitate de beneficiar, având ca obiect contractual acordarea finanțării nerambursabile de către Autoritatea contractantă, pentru punerea în aplicare a Proiectului intitulat: *„Modernizarea exploatației agricole a S.C .X. S.RL, județul .X. prin achiziționarea de utilaje agricole”*

Partea din amortizarea lunară pe care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat-o pe venituri în anii 2006, 2007 și 2008 este de .X. lei/an (.X. lei/luna \*12 luni =.X., lei/an).

Organele de inspecție fiscală au suplimentat veniturile aferente perioadei iunie 2005 - decembrie 2008, stabilind o diferență în sumă totală de .X. lei, reprezentând cota parte din amortizarea calculată (50%) ce nu a fost înregistrată de agentul economic în contul 7584 "Venituri din subvenții pentru investiții".

Din verificările efectuate asupra bilanțelor de verificare încheiate la data de 31.12.2004, 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 și 31.12.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că la rubrica total sume debitoare cont 131„Subvenții pentru investiții" nu se regăsește înregistrată nici o sumă.

Organele de inspecție fiscală au solicitat fișa contului 131„Subvenții investiții" pentru trimestrul I 2009 și au constatat că în luna martie 2009 S.C. .X. S.R.L a înregistrat în contul 7584 "Venituri din subvenții investiții" suma de .X. lei.

În urma reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna martie 2009, suma de .X. lei reprezintă amortizarea aferentă mijloacelor fixe pentru subvențiile din investiții pentru mijloacele fixe achiziționate urmare a ajutorului financiar nerambursabil ce a fost acordat de către Agenția SAPARD România în autoritate contractată, în baza

Contractului cadru nr.C ..X./10.06.2005 încheiat cu S.C. .X. S.R.L, cât și a mijloacelor fixe achiziționate urmare a ajutorului financiar nerambursabil ce a fost acordat de către Agenția pentru Dezvoltare Regională X în calitate de autoritate contractantă, în baza Contractului nr..X./27.11.2003 încheiat cu S.C. .X. S.R.L, și au stabilit un impozit pe profit intermediar în sumă totală de **.X. lei** (.X. lei + .X. lei) pentru perioada 2004 - 30.03.2009, pentru care organele de inspecție au calculat majorări de întârziere pentru perioada 2004 - 25.04.2009 în sumă totală de .X. lei cât și penalități de întârziere în sumă de X lei.

- **suma de .X. lei**, reprezintă impozit pe profit stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009 în luna ianuarie 2006, în urma reverificării documentelor de evidență contabilă, organele de inspecție fiscală constatând că Factura fiscală Seria GRV6F nr .X./07.03.2005 în valoare totală de .X. lei din care TVA colectată în sumă de .X. lei și Factura fiscală GRVGF nr..X./08.03.2005 în valoare totală de .X. lei din care TVA colectată în sumă de .X. lei emisă către S.C. X S.R.L, reprezentând contravaloare .X. kg orz se regăsesc înregistrate în jurnalul de vânzări al S.C. .X. S.R.L. - Sucursala X pentru luna martie 2005, fiind încasate conform extrasului de cont emis de X Agenția .X. din data de 11.03.2005 cu biletul la ordin seria BB X nr..X. pentru suma de .X. lei și extras din data de 14.03.2005 cu biletul la ordin seria X nr..X. pentru suma de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat la reverificare că facturile fiscale seria GRVGF nr..X./07.03.2005 și seria GRVGF nr..X./08.03.2005 se regăsesc în trei exemplare în original, făcând parte din carnetul seria GRVGF de la numărul .X. la numărul .X., acestea fiind restituite de clientul S.C. .X. S.R.L la S.C. .X. S.R.L. De asemenea, în jurnalul de vânzări aferent lunii martie 2005 al S.C. .X. -Sucursala X, organele de inspecție fiscală au constatat că se regăsesc înregistrate și facturile fiscale seria GRVEX nr..X./02/07.03.2005 în valoare totală de .X. lei din care TVA colectată de .X. lei și factura fiscală seria GR VEX .X./02/08.03.2005 în valoare totală de .X. lei din care TVA colectată în sumă de .X. lei, facturi ce au fost emise către S.C. X S.R.L, reprezentând contravaloarea a .X. kg orz, facturi ce nu au fost încasate.

Conform jurnalului de vânzări aferent lunii ianuarie 2006, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea stornează facturile în cauză fără a avea la bază un document justificativ, respectiv o factură fiscală de stornare.

În urma analizării tuturor aspectelor și a reverificării documentelor de evidență contabilă, a rezultat că organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009 au stabilit în mod eronat impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru luna ianuarie 2006, aferent veniturilor stornate în sumă totală de .X. lei.

În urma reverificării, impozitul pe profit desființat prin Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 a rezultat că S.C. .X. S.R.L nu datorează impozit pe profit în sumă de .X. lei pentru trimestrul I 2006, și deasemenea nu datorează majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei ( $.X. \text{ lei} * .X. \text{ zile} * 0.1\%/zi = .X. \text{ lei}$ ).

### **3. Suma de .X. lei, formată din :**

- **suma de .X. lei** reprezintă majorări aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilit suplimentar, urmare reverificării efectuate, cât și a faptului că prin Decizia nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost respinsă ca neîntemeiată TVA în sumă de .X. lei pentru facturile fiscale emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.A., S.C..X. S.A., și TVA în sumă de .X. lei aferentă veniturilor neînregistrate de S.C. .X. S.R.L.

- **suma de .X. lei** reprezintă penalități de întârziere stabilite la reverificare de către organele de inspecție fiscală și datorate de S.C. .X. S.R.L. aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei.

- **suma de .X. lei** reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei pe care în urma reverificării, organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.R.L. le datorează.

- **suma de .X. lei**, reprezintă majorări de întârziere pe care S.C. .X. S.R.L. le datorează, urmare a faptului că nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din subvenții pentru investiții în sumă totală de .X. lei, pentru ajutorul financiar nerambursabil acordat de Agenția SAPARD România în baza Contractului cadru nr.C ..X./10.06.2005 încheiat cu S.C. .X. S.R.L în calitate de beneficiar și a ajutorului financiar nerambursabil acordat de către Agenția pentru Dezvoltare Regională X- în calitate de autoritate contractantă, în baza Contractului nr..X./ 27.11.2003 încheiat cu S.C. .X. S.R.L, venituri pentru care S.C. .X. S.R.L. reverificat datorează un impozit pe profit suplimentar intermediar în sumă de .X. lei.

- **suma de X lei**, reprezintă penalități de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar intermediar în sumă de .X. lei (6.X. lei + .X. lei).

- **suma de X lei**, reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei și are următoarea componență:

- **suma de .X. lei**, reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru cheltuielile nedeductibile fiscal, înregistrate în mod eronat de S.C. .X. S.R.L în contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile" suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA de plată, pe care societatea le-a considerat în mod eronat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, pentru

care organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere.

- **suma de X lei**, reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de X lei prin Raportul de inspecție fiscală nr .X./16.11.2009, cu termen scadent în data de 29.04.2005.

- **suma de X lei**, reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei pentru veniturile în sumă de X lei din factura fiscală nr..X./ 30.01.2006 în valoare totală de X lei, pe care organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L reverificat nu a înregistrat-o în evidența contabilă, astfel încât pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei.

- **suma de X lei**, reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei, aferent dublei înregistrări a facturilor .X. din aprilie 2006;

- **suma X lei**, reprezintă majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei - pentru cheltuieli cu asigurarea de viață.

- **suma de X lei**, reprezintă penalități de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar în sumă de X lei.

- **suma de .X. lei**, reprezintă majorări de întârziere datorate de S.C. .X. S.R.L urmare a faptului că a emis în luna februarie 2005 facturile fiscale: FF nr .X./02.02.2005 în valoare totală de .X. lei din care venituri în sumă totală .X. lei către Imprimeria Națională, FF .X./24.02.2005 în valoare totală de .X. lei din care venituri în sumă totală de .X. lei către .X. RA și FF .X./24.02.2005 în valoare totală de .X. lei din care venituri în sumă totală de .X. lei suma totală a acestor venituri fiind de .X. lei și pe care le-a înregistrat în luna ianuarie 2006.

Organele de inspecție fiscală au suplimentat veniturile aferente lunii februarie 2005 cu suma de .X. lei și au diminuat cu această sumă veniturile aferente lunii ianuarie 2006, stabilind un impozit pe profit suplimentar intermediar în sumă de .X. lei, aferent perioadei 25.04.2005 - 25.04.2006, pentru care au calculat **majorări de întârziere în sumă de .X. lei** calculate astfel:

- majorări de întârziere pentru perioada 25.04.2005 - 31.08.2005, potrivit HG nr.67/2004:  $.X. \text{ lei} \times 128 \text{ zile} \times 0,06\%/zi = .X. \text{ lei}$ ;

- majorări de întârziere pentru perioada 01.09.2005 - 31.12.2005, potrivit HG nr.784/2005:  $.X. \text{ lei} \times 122 \text{ zile} \times 0,05\%/zi = .X. \text{ lei}$ ;

- majorări de întârziere pentru perioada 01.01.2006 - 25.04.2006, potrivit LG nr.210/2005:  $.X. \text{ lei} \times 115 \text{ zile} \times 0,1\%/zi = .X. \text{ lei}$ .

- **suma de .X. lei** reprezintă penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar intermediar în sumă de .X. lei, aferent perioadei 25.04.2005 -25.04.2006, calculate astfel:

- penalități de întârziere pentru perioada 25.04.2005-13.07.2005

potrivit Ordonanței Guvernului nr.61/2002 și Ordonanței Guvernului nr.92/2003:  $.X. \text{ lei} \times 3 \text{ luni} \times 0,5\%/zi = \mathbf{X \text{ lei}}$ ;

- penalități de întârziere pentru perioada 14.07.2005 - 31.12.2005, potrivit Legii nr.210/2005 :  $.X. \text{ lei} * 5 \text{ luni} * 0,6\%/zi = \mathbf{X \text{ lei}}$ .

- **suma de .X. lei** reprezintă majorări de întârziere aferente cheltuielilor înregistrate în luna septembrie 2005 de S.C. .X. S.R.L. în contul 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți" suma de .X. lei în baza facturilor fiscale emise de S.C. .X. S.R.L., S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în Nota de constatare seria CG nr. .X./05.05.2006 întocmită de comisarii Gărzii Financiare - Comisariatul General, transmisă de ANAF - Direcția Antifraudă Fiscală către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. cu adresa nr..X./05.02.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./09.03.2007, sunt precizate următoarele: "reprezentanții legali ai societății nu au putut prezenta organelor de control facturile fiscale sau alte documente legate care să ateste efectuarea serviciilor în cauză precum și înregistrarea acestora în contabilitate, motivând că acestea nu există în fapt."

Urmare a verificării încrucișate efectuate la X S.C. .X. SR.L., S.C. X S.R.L. și S.C. XS.R.L, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2005 aceste societăți nu au emis facturi fiscale de prestări servicii către S.C. .X. S.R.L, iar societatea contestatoare a stornat în luna aprilie 2006 cheltuielile în sumă totală de .X. lei și TVA deductibilă în sumă de .X. lei.

Urmare a acestui fapt, organele de inspecție fiscală au diminuat cheltuielile înregistrate în luna septembrie 2005 cu suma de .X. lei și au suplimentat cu aceeași sumă cheltuielile înregistrate în luna aprilie 2006, stabilind pentru perioada 25.10.2005 - 25.07.2006 un impozit pe profit suplimentar intermediar în sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei, astfel:

- majorări de întârziere pentru perioada 25.10.2005 - 31.12.2005, potrivit HG nr.784/2005:  $.X. \text{ lei} \times 97 \text{ zile} \times 0,05\%/zi = \mathbf{.X. \text{ lei}}$ ,

- majorări de întârziere pentru perioada 01.01.2006 – 25.07.2006 potrivit LG nr.210/2005:  $.X. \text{ lei} * 206 \text{ zile} * 0,1\%/zi = \mathbf{.X. \text{ lei}}$ .

- **suma de .X. lei** ( $.X. \text{ lei} \times 2\text{luni} \times 0,6\%/zi = .X. \text{ lei}$ ) reprezintă penalități de întârziere aferente impozitului pe profit intermediar în sumă de .X. lei pentru perioada 14.07.2005 – 31.12.2005, potrivit Legii nr.210/2005.

- **suma de .X. lei** reprezintă majorări de întârziere calculate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, pe care organele de inspecție fiscală au stabilit că S.C. .X. S.R.L le datorează, având următoarea structură:

- **suma de .X. lei** reprezintă majorări de întârziere pe care S.C. .X. S.R.L nu le datorează, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, aferent veniturilor stornate în sumă totală de .X. lei, calculate astfel :  $.X. \text{ lei} * .X. \text{ zile} * 0,1\%/zi = .X. \text{ lei}$ .

- **suma de .X. lei**, reprezintă majorări de întârziere calculate eronat până la data 30.10.2009 și nu până la data de 25.04.2009, data la care S.C. .X. S.R.L reverificat a înregistrat veniturile din subvenții.

## **B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ - 01.04.2004 – 31.12.2008 :**

Organele de inspecție fiscală au procedat la reverificarea perioadei 01.04.2004 - 31.12.2008 în baza Deciziei de soluționare nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin care s-a dispus desființarea parțială a Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./20.11.2009 pentru următoarele sume:

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - majorări de întârziere aferente TVA;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA;

**1) Suma de .X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, desființată prin Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are următoarea componență:

**a) suma de .X. lei**, reprezintă taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă bonurilor fiscale de achiziție a carburanților auto atât pentru anul 2004 în sumă de .X. lei cât și pentru anul 2005, în sumă de .X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată deductibilă a fost înregistrată în evidența contabilă a societății, iar organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere întrucât, la data efectuării inspecției fiscale generale, acestea nu au fost completate conform prevederilor legale în vigoare, respectiv nu au avut înscrise datele privind denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehicolului.

În urma reverificării documentelor de evidența contabilă aferente anilor 2004 - 2005, organele de inspecție fiscală au constatat că bonurile privind achiziția carburanților auto erau completate cu număr de înmatriculare al autoturismului, dar având în vedere faptul că din contestația depusă de S.C. .X. S.R.L la pag. 36, acesta susține următoarele: *„după sesizarea unor erori inerente activității într-o societate comercială cu volum important de documentație s-au completat unele*



*omisiuni privitoare la denumirea firmei, codul fiscal și numărul de înmatriculare al autoturismului", organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de .X. lei.*

**b) suma de .X. lei** reprezintă taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă animalelor constatate ca fiind lipsă din gestiune.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că la finele anului 2006, potrivit balanței de verificare întocmită pentru luna decembrie 2006, societatea avea înregistrat în contul 2134 „Animale și plantații” suma de .X. lei și analizând „Procesul verbal privind rezultatele inventarierii generate” întocmit în data de 15.01.2007 pentru anul 2006, au constatat că aceste mijloace fixe nu se regăsesc printre elemente de patrimoniu inventariate, fapt pentru care au dispus în sarcina societății colectarea TVA în sumă de .X. lei, potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La reverificare, organele de inspecție fiscală au efectuat o cercetare la fața locului, respectiv în locația Marsa jud. .X., întocmind Procesul Verbal nr..X./23.09.2010, ocazie cu care au constatat următoarele:

- În luna decembrie 2005 conform Proiectului de Divizare, vizat de Judecătorul delegat la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul .X., în baza art 238 - 251 din Legea nr.31/1990 - privind societățile comerciale, sunt stabilite condițiile divizării parțiale a S.C. .X. S.R.L, prin desprinderea unei părți din patrimoniul său care pleacă către S.C. .X. S.R.L, în baza balanței contabile și situației patrimoniale întocmite la 31.12.2005.

Din analiza bilanțului de divizare, organele de inspecție fiscală au constatat că este prevăzut, printre altele, faptul că Incinta Hoboia, situată în .X., jud. .X., compusă din atelier mecanic și hala de sortat fructe, împreună cu livada în suprafață de 152 ha alcătuită din plantații de cais, prun, cireș, vișin, piersic și gutui, ce a fost dobândită de S.C. .X. S.R.L prin Contractul de vânzare - cumpărare nr..X./200 și animale în valoare 59.056 lei se desprind din patrimoniul S.C. .X. S.R.L, constituindu-se S.C. .X. S.R.L.

- Proiectul de divizare a fost publicat în Monitorul Oficial partea a IV nr.1157/10.04.2006 și aprobat prin Decizia nr.X/29.05.2006 de către asociatul unic .X..

- Raportul de divizare întocmit de societatea de expertiza contabilă S.C. X .X. S.R.L autorizată CECCAR sub nr..X./2005.

În urma efectuării reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în balanța de verificare încheiată la 31.12.2006, se regăsește înregistrată în patrimoniu suma de .X. lei reprezentând animale și plantații, și au solicitat explicații scrise domnului .X. în calitate de administrator al societății, în conformitate cu prevederile art 94, alin.(3),

lit.c) coroborat cu art.52 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

În urma reverificării documentelor de evidență contabilă, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.R.L nu datorează suma de .X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, în conformitate cu prevederile art.128 alin.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**c) Suma de .X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă lunii ianuarie 2006, conform registrului jurnal pentru vânzări, aferentă facturilor fiscale nr..X./07.03.2005 și nr..X./08.03.2005, fără prezentarea de documente justificative, aspect menționat și în Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

La reverificare, organele de inspecție fiscală au studiat atât înregistrările contabile cât și conținutul economic ce reflectă în mod real înregistrările contabile, precum și documentele justificative prezentate de societate și s-a constatat că FF seria GRVGF nr..X./07.03.2005 în valoare totală de .X. lei din care TVA colectată în sumă de .X. lei și FF seria GRVGF nr..X./08.03.2005 în valoare totală de .X. lei din care TVA colectată în sumă de .X. lei emise către S.C.X S.R.L., reprezentând contravaloare .X. kg orz se regăsesc înregistrate în jurnalul de vânzări al S.C. .X. - Sucursala X pentru luna martie 2005, fiind încasate conform extrasului de cont emis de B.C.R. Agenția .X. din data de 11.03.2005 cu biletul la ordin seria BB 322 nr..X. pentru suma de .X. și extrasul din data de 14.03.2005 cu biletul la ordin seria BB 322 nr..X. pentru suma de .X. lei.

La data efectuării reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat că facturiile fiscale seria GRVGF nr..X./07.03.2005 și seria GRVGF nr..X./08.03.2005 se regăsesc în cele trei exemplare în original, făcând parte din carnetul seria GRVGF de la numărul .X. la numărul .X., acestea fiind restituite de clientul S.C. X S.R.L. către S.C. .X. S.R.L. reverificat, iar în jurnal de vânzări aferent lunii martie 2005 al S.C. .X. S.R.L. – Sucursala X, se regăsesc înregistrate și facturile fiscale seria GRVEX nr .X./02/07.03.2005 în valoare totală de .X. lei din care TVA colectată de .X. și factura fiscală seria GRVEX nr. .X. /02/08.03.2005 în valoare totală de .X. lei din care TVA colectată în sumă de .X. lei, facturi ce au fost emise către S.C. X S.R.L., reprezentând contravaloarea a .X. kg orz, facturi ce nu au fost încasate.

În urma analizării tuturor aspectelor și a reverificării documentelor de evidență contabilă, a rezultat la reevaluare faptul că organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, **au**

**stabilit în mod eronat taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentară în suma de .X. lei.**

**d) Suma de .X. lei**, reprezintă taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziției, întreținerii, funcționării și reparației unor autoturisme, care nu erau destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere conform Deciziei de soluționare nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Din reverificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în perioada octombrie 2006 - noiembrie 2008 taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă achiziționării, întreținerii și reparației autoturismelor aflate în dotare.

Organele de inspecție fiscală susțin că organul de soluționare a contestației nu a analizat în profunzime documentele aflate la dosarul cauzei (procese verbale predare mijloace fixe) din care reiese faptul că existau persoane cu funcții de conducere care utilizau câte două autoturisme, ceea ce contravine prevederilor legale, astfel încât organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere TVA în sumă de .X. lei.

**2) Suma de .X. lei reprezentând majorări și penalități de întârziere** aferente taxei pe valoarea adăugată au fost stabilite în sarcina S.C. .X. S.R.L. ca măsură accesorie în raport cu debitul, având următoarea structură:

- .X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

și ținând cont de faptul că în Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la punctul A1, A2, A4 și A5 a fost desființată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei iar la pct. A3, A6, A7 și A8 a fost respinsă ca neîntemeiată și nemotivată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, conform principiului de drept accesoriul urmează debitul, în urma reverificării, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- **suma de .X. lei** reprezintă dobânzi/majorări de întârziere calculate pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei respinsă prin Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010,

- suma de .X. lei reprezintă penalități de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală în urma respingerii ca nemotivată și neîntemeiată a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

- **suma de .X. lei**, reprezintă majorări de întârziere pe care S.C. .X. S.R.L. reverificat le datorează, fiind aferente bonurilor de carburanți și TVA dedus eronat pentru autoturisme.

- **suma de .X. lei**, reprezintă penalități de întârziere aferente TVA dedusă în baza bonurilor de carburanți pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a TVA, aspect tratat la Capitolul TVA,

- **suma de .X. lei**, reprezintă majorări de întârziere pe care S.C. .X. S.R.L. nu le datorează și are următoarea componente:

**a) Suma de .X. lei**, reprezintă majorări de întârziere aferente TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009.

**b) Suma de .X. lei**, reprezintă majorări de întârziere aferente TVA colectată suplimentar în sumă de .X. lei, prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009.

**3) Suma de .X. lei**, reprezintă majorări de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, aspect tratat în Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are următoarea componență:

**a) În luna mai 2006**, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei, în baza facturii fiscale nr..X./18.05.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L X X în valoare totală de .X. lei din care TVA în sumă de .X. lei reprezentând avans la contractul nr.X/2006., având ca obiect contractual - executarea de către S.C. .X. S.R.L. în calitate de prestator, a lucrărilor agricole aferente anilor 2006 - 2007, în folosul S.C. .X. S.R.L, în calitate de beneficiar.

Cu privire la acest aspect, S.C. .X. S.R.L. a făcut obiectul unei inspecții fiscale generale ce a fost efectuată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de inspecție fiscală, în urma căreia s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.06.2008 prin care s-au constatat că :

- S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat situații de lucrări, nu are în dotare utilaje necesare efectuării acestora, drept pentru care lucrările nu au fost executate iar în data de 18.12.2007 între cele două societăți a fost încheiat actul adițional la Contractul nr.X, prin care se prelungește valabilitatea contractului până la data de 31.12.2008,

- S.C. .X. S.R.L. nu a încasat avansul ce a fost facturat cu factura fiscală nr..X./18.05.2006;

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iunie 2008 S.C. .X. S.R.L. a emis către S.C. .X. S.R.L. factura fiscală nr..X./25.06.2008 prin care a stornat avansul și TVA aferentă în sumă de

.X. lei, respectiva factură fiscală fiind înregistrată în evidența contabilă a S.C. .X. S.R.L. în luna iunie 2008.

Fată de cele constatate, organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii mai 2006 cu suma de .X. lei și au suplimentat cu această sumă TVA deductibilă aferentă lunii iunie 2008.

Pentru TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar pentru perioada 26.06.2006 - 25.07.2008, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei (.X. lei x 761 zile x 0,1% ), între data de 26.06.2006 și data de 25.07.2008, potrivit prevederilor art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**b) În luna octombrie 2006**, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei, în baza facturii fiscale nr..X./05.10.2006, emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând contravaloare avans conform Contractului nr.X/29.10.2006 și a stornat-o în luna decembrie 2007, conform facturii nr..X./27.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii octombrie 2006 cu sumă de .X. lei și au suplimentat cu această sumă TVA deductibilă aferentă lunii decembrie 2007 astfel încât pentru TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar pentru perioada 25.11.2006 - 25.01.2008, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei (.X. lei x 426 zile x 0,1%), între data de 25.11.2006 și data de 25.01.2008, potrivit prevederilor art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**c) În luna aprilie 2007**, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei, în baza facturii fiscale nr..X./01.04.2007, emisă de S.C. .X. S.R.L., reprezentând contravaloare avans conform Contractului nr..X./29.10.2006, avansul fiind stornat în luna decembrie 2007, conform facturii fiscale nr. .X./27.12.2007.

Organele de inspecție fiscală au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii aprilie 2007 cu suma de .X. lei și au suplimentat cu această sumă TVA deductibilă aferentă lunii decembrie 2007, pentru perioada 25.05.2007- 25.01.2008 și au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei (.X. lei x245 zile x 0,1%) conform prevederilor art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**d) În luna decembrie 2007**, S.C. .X. S.R.L. a dedus TVA în sumă de .X. lei, în baza facturii fiscale nr..X./27.12.2007, emisă de S.C. .X. S.A., reprezentând contravaloare avans conform Contract nr.X/20.12.2007 și a stornat-o în luna februarie 2009, conform facturii

fiscale nr..X./27.12.2007.

Organele de inspectie fiscala au diminuat TVA deductibilă aferentă lunii decembrie 2007 cu suma de .X. lei.

Pentru TVA în sumă de .X. lei, stabilit suplimentar pentru perioada 25.01.2008 - 25.03.2009, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei (.X., lei x425 zile x 0,1%), între data de 25.01.2008 și data de 25.03.2009, potrivit prevederilor art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1) În ceea ce privește suma de .X. lei (.X. lei + .X. lei +.X. lei + .X. lei) reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor cu achiziția de îngrășământ complex, azotat de amoniu, uree, ierbicide, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul impozitului pe profit a înscrise în facturi fiscale de achiziție de îngrășământ complex, azotat de amoniu, uree, ierbicide emise de diverși furnizori, în condițiile în care la reverificare organele de inspecție fiscală nu au respectat dispozițiile Deciziei de soluționare nr..X./28.06.2010, în sensul că au preluat constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009.**

**În fapt,** în lunile mai 2004, noiembrie 2004, decembrie 2006 și ianuarie 2008, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat cheltuieli reprezentând: .X. lei aferente achiziționării de azotat de amoniu, .X. lei aferente achiziționării de îngrășăminte chimice, .X. lei aferente achiziționării de ierbicide pentru culturile de soia, floarea soarelui, grâu, orz, porumb, muștar, rapiță și ogor și .X. lei aferente achiziționării de uree și azotat de amoniu, în baza facturilor fiscale seria BACT nr..X./26.04.2004 emisă de S.C. .X. .X. S.R.L., seria BVDQ nr..X./30.08.2004 și nr..X./06.09.2004 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., seria BWCK nr..X./18.12.2006 și nr..X./15.12.2006 emise de S.C. .X. S.R.L. .X., seria GCA nr..X./12.12.2006 și nr..X./11.12.2006 emise de S.C. .X. S.R.L. și în seria MD nr..X./08.01.2008 și nr..X./24.01.2008 emise de S.C. .X. S.R.L. .X..

În urma reverificării, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal, calculând un impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, deoarece au constatat că societatea a dedus cheltuielile fără a avea la baza documente justificative, întrucât în urma verificării încrucișate la furnizorii S.C. .X. .X. S.R.L., S.C. .X. 95 S.R.L., S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.R.L. s-a constatat că facturile fiscale menționate mai sus **nu figurează în plaja de numere de facturi fiscale**

**achiziționate de acești furnizori și nici în jurnalele de vânzări și în evidența contabilă a acestora.**

Organele de inspecție fiscală au constatat de asemenea că facturile fiscale în baza cărora S.C. .X. S.R.L. a înregistrat aprovizionarea cu îngrășăminte chimice, ierbicide, uree și azotat de amoniu nu îndeplinesc condițiile de documente justificative care să dovedească efectuarea operațiunii de aprovizionare și din cauza că bunurile nu au fost livrate de la sediul social declarat de furnizori iar în evidența contabilă nu există documente de transport care să confirme efectuarea tranzacțiilor.

De asemenea, conform **Notei de constatare nr..X./ 02.09.2009** întocmită de comisarii Gărzii Financiare Secția .X., transmisă cu adresa nr..X./08.09.2009 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./16.09.2009, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. „nu a avut niciodată relații de afaceri” cu S.C. .X. S.R.L., facturile fiscale nu au fost emise de către S.C. .X. S.R.L. nefiind achiziționate de către această societate, iar ștampila *”nu corespunde celei aplicate pe facturile”* ce fac obiectul verificării, și în jurnalul pentru vânzări întocmit de către S.C. .X. S.R.L. pe luna ianuarie 2008, rezultă că societatea nu a avut relații comerciale cu S.C. .X. S.R.L.

Cu privire la furnizorul S.C. .X. S.R.L. .X., organele de inspecție fiscală au constatat că cifra de afaceri înregistrată de societate pentru anul 2006 este sub nivelul valorii livrărilor efectuate, S.C. .X. S.R.L. .X. nefiind plătitoare de TVA.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. susține că organele de inspecție fiscală la reverificare au invocat motive care nu pot servi la motivarea stabilirii unor sume suplimentare în sarcina societății și consideră că nu îi sunt imputabile și nu se pot reține ca și temei de nedeductibilitate faptul că unele societăți furnizoare au emis facturi care nu erau în plaja de numere alocate acestora sau că nu și-au depus de bilanțul pe anul 2006.

**În drept, în speță sunt incidente prevederile art.19 alin 1 și art.21 alin. (1) și alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:**

*“ART.19 (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”*

*“ART21*

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

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

coroborate cu **pct.44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal** care prevede următoarele:

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

Potrivit acestor dispoziții legale, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, în conformitate cu dispozițiile **art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată**, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada realității operațiunii.

Condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile sunt expres prevăzute în lege, respectiv existența documentelor justificative în baza cărora s-au înregistrat în evidența contabilă cu obligația contribuabilului de a proba necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate și în scopul realizării de venituri impozabile.

Din constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

1. S.C. .X. S.R.L a înregistrat în luna mai 2004 suma de .X. lei reprezentând aprovizionarea cu X tone de azotat de amoniu, sumă



înregistrată în evidența contabilă în baza facturii fiscale seria B ACT nr..X./26.04.2004, emisă de S.C. .X. .X. S.R.L, fără a avea la bază avizul de însoțire a mărfii.

*„În vederea stabilirii realității și legalității tranzacției de mai sus, organele de sintspecție fiscală au solicitat D.G.F.P..X., prin adresa nr. .X./06.07.2007, efectuarea de verificări încrucișate la S.C. .X. .X. srl .X..*

*D.G.F.P..X. a transmis cu adresa nr. .X./27.07.2007, înregistrată la D.G.F.P. .X. sub nr. .X./03.08.2007, Procesul verbal nr. .X./26.07.2007 în care se că factura B ACT nr. .X./26.04.2004 nu figurează în plaja de numere a facturilor fiscale achiziționate de societate, în jurnalele de vânzări și în evidența contabilă”.*

Astfel, în temeiul prevederilor **art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile în sumă de .X. lei, pentru care a calculat un impozit pe profit suplimentar în quantum de .X. lei.

Față de cele de mai sus organul de soluționare a contestațiilor reține că cheltuielile aferente facturii la care se face referire au fost stabilite ca nedeductibile în baza corespondenței și constatărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală care a efectuat inspecția fiscală inițială, fapt ce contravine prevederile prevederilor art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora *„Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.*

2. S.C. .X. S.R.L. a înregistrat consum de îngrășămintă chimice în sumă de .X. lei, în baza facturilor fiscale Seria B VDQ nr. .X./30.08.2004 și nr..X./06.09.2004 emise de către S.C. .X. 95 S.R.L, în sumă totală de .X. lei, facturi care nu îndeplinesc condițiile de documente justificative, fiind întocmite fără respectarea prevederilor art.3 alin. (1) din O.M.F.P. nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor H.G. nr.831/1997, astfel:

- sediul social este declarat în .X., str. X, nr. 2X, bl. X, sc. X, et. X, apartament X, sector X;

- în ceea ce privește modalitatea de transport se precizează că marfa a fost transportată cu vagoane CFR;

- potrivit bazei de date a MFP, S.C. .X SRL .X., nu a înregistrat niciun fel de venituri și cheltuieli în anul 2004, iar obiectul de activitate al societății constă în „comerț cu ridicata nespecializat de produse alimentare,,:

- potrivit bazei de date a imprimeriei Naționale s-a constatat că facturile fiscale seria BVDQ nr..X./30.08.2004 și nr..X./ 06.09.2004 nu figurează în plaja de numere a facturilor achiziționate de S.C. .X. 95 SRL.

Astfel, în temeiul prevederilor **art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare,

organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile cheltuielile în sumă de .X. lei și au calculat un impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

Față de cele de mai sus organul de soluționare a contestațiilor reține că cheltuielile aferente facturilor la care se face referire au fost stabilite ca nedeductibile în baza constatărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală care a efectuat inspecția fiscală inițială, fapt ce contravine prevederile prevederilor art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora „*Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii*”.

3. S.C. .X. S.R.L. a înregistrat consum de ierbicide pentru culturile de soia, floarea soarelui, grâu, orz, porumb, mustar, rapiță și ogor, în baza unor bonuri de consum emise în perioada aprilie – iulie 2006, stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, în baza facturilor emise de S.C. .X. S.R.L. .X. și S.C. .X. S.R.L. .X..

Din verificările efectuate în baza de date a Imprimeriei Naționale, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale seria GCA nr..X./12.12.2006, seria GCA nr..X./11.12.2006 nu figurează în plaja de numere a facturilor fiscale achiziționate de S.C. .X. S.R.L. .X., iar urmare reverificărilor, au constatat că cifra de afaceri înregistrată de S.C. .X. S.R.L. .X. pentru anul 2006 este în sumă de .X. lei, în condițiile în care valoarea totală a acestor facturi este în sumă totală de .X. lei, S.C. .X. S.R.L. .X. nefiind plătitoare de TVA.

Referitor la facturile fiscale emise de către S.C. .X. .X. S.R.L. .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- facturile fiscale seria GCA nr..X./12.12.2006, seria GCA nr..X./11.12.2006, în baza cărora S.C. .X. S.R.L. a efectuat înregistrări în contabilitate au fost întocmite fără respectarea prevederilor art.3 alin. (1) și alin. (2) din OMFP nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora și anume fără menționarea elementelor suplimentare privind datele de identificare a persoanei care a efectuat livrarea bunurilor (nume, prenume, serie și număr act de identitate, cod numeric personal).

- facturile emise de S.C. .X. .X. S.R.L. .X. nu au completate rubricile: "*date privind expediția*" - *numele delegatului, date de identificare ale acestuia, mijlocul de transport*", semnatura de primire a bunurilor", iar potrivit bazei de date a MFP, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. S.R.L. .X. nu este plătitoare de TVA și nu a depus bilanțul contabil pentru anul 2006".

Organele de inspecție fiscală au constatat că aprovizionarea ierbicidelor s-a înregistrat pe baza unor documente ce nu îndeplinesc

condițiile de documente justificative, fără să facă dovada efectuării operațiunii de aprovizionare, astfel încât conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile înregistrate de S.C. .X. S.R.L. cu materiile prime în sumă totală de .X. lei, sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru trimestrul IV 2006.

Față de cele de mai sus organul de soluționare a contestațiilor reține că cheltuielile aferente facturilor la care se face referire au fost stabilite ca nedeductibile în baza constatărilor efectuate de echipa de inspecție fiscală care a efectuat inspecția fiscală inițială, fapt ce contravine prevederile prevederilor art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora „Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

4. S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în evidența contabilă în contul 3028 "Alte materiale consumabile" suma de .X. lei, reprezentând contravaloarea a .X. kg uree în baza facturii fiscale seria MD nr..X./08.01.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X., iar în contul 3021 "Materiale auxiliare" suma de .X. lei reprezentând contravaloarea a .X. kg azotat de amoniu în baza facturii fiscale seria MD nr..X./24.01.2008 emisă de S.C. .X. S.R.L. .X..

În baza bonurilor de consum nr..X./03.02.2008 și nr.X/ 25.02.2008, organele de inspecție fiscale au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat pe cheltuieli suma de .X. lei reprezentând consumul a .X. kg de uree și suma de .X. lei reprezentând consumul a .X. kg de azotat de amoniu.

Referitor la cele două facturi fiscale emise de către S.C. .X. S.R.L. prin Nota de constatare nr..X./02.09.2009 întocmită de comisarii Gărzii Financiare Secția .X., transmisă cu adresa nr..X./08.09.2009 înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr..X./16.09.2009, s-au constatat următoarele:

- S.C. .X. S.R.L. „nu a avut niciodată relații de afaceri” cu S.C. .X. SRL;

- facturile fiscale nu au fost emise de către S.C. .X. S.R.L. nefiind achiziționate de către această societate, iar ștampila ”nu corespunde celei aplicate pe facturile” ce fac obiectul verificării;

- din jurnalul pentru vânzări întocmit de către S.C. .X. S.R.L. pe luna ianuarie 2008, rezultă că societatea nu a avut relații comerciale cu S.C. .X. S.R.L.

Potrivit prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere faptul că prin Decizia de soluționare nr..X./28.06.2010 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost respinsă TVA aferentă facturilor fiscale emise de S.C. .X. SRL cât și a celor prezentate, organele de

inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei pentru trimestrul I 2008.

Față de cele de mai sus organul de soluționare a contestațiilor reține că cheltuielile aferente facturilor la care se face referire au fost stabilite ca nedeductibile în baza corespondenței și constatrilor efectuate de echipa de inspecție fiscală care a efectuat inspecția fiscală inițială, fapt ce contravine prevederile prevederilor art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare potrivit cărora „*Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii*”.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă contestatara justifică necesitatea achiziționării de azotat de amoniu, îngrășăminte chimice, ierbicide pentru culturile de soia, floarea soarelui, grâu, orz, porumb, muștar, rapiță și ogor și de uree, limitându-se doar la invocarea constatrilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.11.2009, aspecte invocate de altfel și de S.C. .X. S.R.L. prin contestația formulată.

Mai mult, contestatara invocă la pg. 5 din contestație faptul că prin adresa înregistrată la DGFP .X. sub nr. .X./2010 a transmis organelor fiscale fișe de culturi detaliate pentru anii 2004 – 2006, cu consumurile de ierbicide aferente și culturile la care acestea au fost folosite, din care reieșea că operațiunea a avut loc, din moment ce suprafețe însemnate de teren au avut nevoie de ierbicidele presupuse că nu au fost achiziționate.

De asemenea, se reține că respingerea de către Direcția generală de soluționare a Contestațiilor prin decizia nr. X/2010 ca neîntemeiată a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi nu presupune implicit și încadrarea cheltuielilor efectuate ca nedeductibile fiscal, impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată fiind două impozite distincte, reglementate de articole distincte de lege.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile stipulate la **art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

De asemenea, la **art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ** se stipulează:

*“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

La **art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată**, cu modificările și completările ulterioare se prevede că:

*“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”*,

coroborate cu **art.105 alin.1 din același act normativ** unde se specifică :

*“(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere”.*

Având în vedere cele de mai sus, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu achiziționarea de azotat de amoniu, îngrășăminte chimice, ierbicide pentru culturile de soia, floarea soarelui, grâu, orz, porumb, muștar, rapiță și ogor și de uree.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul prevederilor **art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată**, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu **pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

**se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./28.12.2011** emisă de Direcția generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 în ceea ce privește **impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei +.X. lei + .X. lei)**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere toate argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**2) În ceea ce privește suma de X lei reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra obligației societății de a înregistra în evidența contabilă veniturile impozabile în sumă de .X. lei aferente chitanțelor reprezentând „vânzări marfă magazin” emise în perioada februarie - martie 2005, a veniturilor aferente facturii fiscale nr. X/15.12.2004,nr..X./31.12.2004 și nr. .X./30.01.2006 în condițiile în care aceste chitanțe și facturi nu au fost înregistrate în evidența contabilă.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că în decembrie 2004, societatea e emis facturile fiscale nr..X./15.12.2004 și

nr..X./31.12.2004 fără să înregistreze în evidența contabilă veniturile impozabile în sumă de .X. lei aferente acestor facturi.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada februarie–martie 2005 societatea a emis chitanțe reprezentând contravaloare „vânzări marfă magazin” fără să înregistreze în evidența contabilă veniturile impozabile în sumă de .X. lei aferente acestor chitanțe.

Totodată, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr. .X./30.01.2006 în valoare totală de X lei.

Având în vedere cele constatate precum și prevederile art.6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei.

Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. susține că textul de lege invocat de organele de inspecție fiscală nu poate servi la stabilirea unui impozit pe profit suplimentar și că a înregistrat veniturile, global în contabilitate, iar la contestația inițială a anexat situația veniturilor înregistrate în luna februarie 2005 prin care a dovedit înregistrarea în contabilitate a acestor venituri, aspect pe care organele de inspecție fiscală nu l-a verificat.

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

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

coroborat cu **pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal**:

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

Conform prevederilor menționate, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursa și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, iar veniturile impozabile trebuie să fie înregistrate în

evidențele contabile ale contribuabililor, cu respectarea principiului separării exercițiilor financiare (anuale) conform prevederilor Legii contabilității.

În speță sunt incidente și prevederile prevederile **art.6 din Legea contabilității nr.82/1991**, republicată, conform căroră:

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

Din documentele anexate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală, se reține că în decembrie 2004 societatea nu a înregistrat facturile fiscale nr..X./15.12.2004 și nr..X./ 31.12.2004 în valoare totală de X lei din care bază impozabilă .X. lei și în perioada februarie–martie 2005 societatea nu a înregistrat chitanțe reprezentând contravaloare „vânzări marfă magazin” în sumă totală de .X. lei.

De asemenea, se reține că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă factura fiscală nr. .X./30.01.2006 în valoare totală de X lei, pentru care organele de inspecție fiscală a calculat impozit pe profit în sumă de X lei și accesorii aferente.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se reține că societatea avea obligația înregistrării în evidența contabilă a facturilor fiscale și a chitanțelor emise reprezentând vânzări marfă și a veniturilor aferente.

Mai mult, se reține că în Nota explicativă din data de 09.10.2009 în vederea stabilirii situației de fapt, S.C. .X. S.R.L. prin administratorul Dragna Tănase precizează că „[...] cele constatate de organele de inspecție fiscală sunt conforme cu realitatea”.

Având în vedere cele precizate, se reține că temeiul de drept în baza căruia se calculează profitul impozabil în speță este art. 19. din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art. art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, fapt pentru care se reține argumentul invocat de contestatoare conform căruia temeiul de drept invocat nu poate servi la stabilirea impozitului pe profit.

Astfel, în temeiul prevederilor **art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

**(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal**



*emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu **pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

**se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./28.12.2011** emisă de Direcția generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 în ceea ce privește **impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de X lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere toate argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**3) În ceea ce privește suma de X lei (.X. lei + X lei) reprezentând impozit pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. poate deducere cheltuielile de exploatare în sumă de X lei aferente serviciilor de cazare, servire masă, cină festivă, taxă hotelieră și alte servicii, în condițiile în care societatea nu justifică cu documente că aceste servicii au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.**

**În fapt**, în luna ianuarie 2005 societatea a dedus cheltuielile în sumă de .X. lei înscrisă în factura fiscală nr..X./07.01.2005 emisă de S.C. Internațional S.A. .X., reprezentând contravaloare *“servicii cazare, servire masă, cină festivă, taxă hotelieră și alte servicii”*, pentru perioada 30 decembrie 2004-03.01.2005.

De asemenea, în luna august 2005 societatea a dedus cheltuielile în sumă de .X. lei înscrisă în factura fiscală nr..X./28.08.2005 emisă de S.C. .X. S.A. .X., reprezentând contravaloare *„servicii cazare”* pentru perioada 17 - 28.08.2005.

În urma reverificării, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de X lei pentru care au calculat un **impozit pe profit suplimentar în sumă de X lei**, conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât au constatat că aceste servicii nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Societatea susține că sumele au fost stabilite doar prin invocarea prevederilor art.21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, fără a aduce vreun argument în acest sens.

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

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

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

*“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”*,

coroborate cu cele ale **pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal** unde se specifică :

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

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

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei înscrise în facturile fiscale emise de S.C. .X. S.A. .X. și S.C. .X. S.A. .X. întrucât au constatat că serviciile de cazare nu sunt în scopul realizării de venituri impozabile

Din analiza facturii nr..X./07.01.2005 emisă de S.C. .X. S.A. .X., aflată la dosarul cauzei, se reține că prestatorul a facturat servicii de cazare, servicii masă, cină festivă, taxă hotelieră și alte servicii pentru perioada 30.12.2004-03.01.2005, la această factură existând anexat ordin de deplasare din care rezultă că în perioada respectivă directorul comercial al S.C. .X. S.R.L. a fost detașat în interes de serviciu, pentru a încheia contracte comerciale, **fără însă a prezenta documente din care să rezulte că au fost încheiate contracte și în ce s-au materializat aceste contracte.**

În ceea ce privește argumentul societății că *“nu s-au contestat înregistrările în contabilitate care erau în conformitate cu prevederile legale, ci faptul că, cheltuielile ocazionate nu au fost efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile, fără a se aduce vreun argument în acest sens”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât doar simpla existență a facturii și a ordinelor de deplasare nu este suficientă pentru a demonstra că respectivele servicii cu cazarea au fost realizate în scopul obținerii de venituri impozabile, atâta timp cât societatea nu a prezentat nici la reverificare organelor de inspecție fiscală nici pe parcursul soluționării contestației documente din care să rezulte ce venituri a obținut în activitatea pe care o desfășoară conform obiectului său de activitate, ca urmare a acestor deplasări, iar potrivit prevederilor art. 65. alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

Mai mult, referitor la suma de X lei, prin contestație nu sunt aduse motivații care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală și chiar este invocat un temei de drept inexistent, respectiv *„art.21, lit.m) din Legea nr.571/2003”*

Întrucât societatea nu a justificat nici în timpul inspecției fiscale anterioare, nici în timpul inspecției fiscale de reverificare și nici organelor de soluționare a contestației necesitatea serviciilor de cazare și masă, se reține că acestea nu sunt destinate utilizării în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin urmare, având în vedere cele reținute și prevederile legale menționate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de X lei, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

**se va respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 pentru suma totală de **X lei reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată.**

**4) Referitor la suma de X lei reprezentând:**

**.X. lei - impozit pe profit aferent cheltuielilor cu amortizarea, întreținerea și reparația autoturismelor precum și a cheltuielilor cu dobânzile și asigurările aferente autoturismelor achiziționate în leasing**

**.X. lei – taxa pe valoarea adăugată aferentă.**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra impozitului pe profit în sumă de .X. lei și a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de .X. lei urmare neacordării în perioada 2006 – 2008 a dreptului de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea, întreținerea, reparația autoturismelor, precum și cu dobânzile și asigurările aferente autoturismelor achiziționate în leasing în sumă totală de .X. lei, în condițiile în care la reverificare organele de inspecție fiscală nu au respectat dispozițiile Deciziei de soluționare nr..X./28.06.2010, în sensul că au preluat constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009.**

**În fapt,** societatea a înregistrat în evidența contabilă în perioada octombrie 2006 - decembrie 2008, cheltuieli cu amortizarea, întreținerea și reparația, cu dobânzile și asigurările aferente ratelor de leasing unor autoturisme și și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferentă în sumă de .X. lei.

Prin Decizia nr..X./28.06.2010 emisă în soluționarea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./20.11.2009 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009, s-a desființat Decizia de impunere contestată urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze evaluarea mijloacelor fixe și tratamentul fiscal ce trebuie

aplicat în funcție de situația de fapt ce va fi constatată conform celor precizate în decizia de soluționare, prevederile legale incidente și argumentele prezentate de contestatoare.

La reverificare, organele de inspecție fiscală au preluat constatările inspecției fiscale precedente, respectiv a diminuării în perioada octombrie 2006 - decembrie 2008 a cheltuielilor cu amortizarea unui număr de 9 autoturisme în sumă de X lei concluzionând că acestea nu au fost utilizate pentru "producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative".

De asemenea la reverificare, organele de inspecție au preluat constatările inspecției fiscale precedente, respectiv a diminuării în perioada noiembrie 2007 - decembrie 2008 a cheltuielilor cu întreținerea și reparația autoturismelor, pe motiv că autoturismele respective nu au fost utilizate de administratorul societății sau de personalul cu funcții de conducere din cadrul societății în sumă totală de X lei, și a diminuării în perioada verificată a cheltuielilor în sumă de X lei reprezentând dobânda și asigurările aferente unui număr de 4 autoturisme achiziționate în leasing, pe motiv că autoturismele respective nu au fost utilizate în scopul desfășurării activității economice.

De asemenea, în urma celor menționate anterior, organele de inspecție fiscală au stabilit că achizițiile de bunuri și servicii nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, conform art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**Prin contestație, societatea precizează că:**

- "în Decizia de soluționare a contestației nr..X./28.06.2010 se instituie în sarcina organului de inspecție fiscală însărcinat cu reverificarea, obligația de a lua în calcul procesele - verbale prezentate de societate prin care a probat întrunirea condițiilor legale privind deductibilitatea cheltuielilor.

- organul de reverificare nu s-a conformat acestei din urmă decizii, și contrar acesteia a considerat că documentele prezentate nu au capacitatea de a proba întrunirea condițiilor legale, respingând aceste cheltuieli.

- cu privire la cercetarea aspectului privind calitatea de angajați ai persoanelor nominalizate în documentele depuse în probațiune, organul de reverificare face doar precizarea: "*la reverificare societatea a prezentat procese-verbale de predare primire în care sunt nominalizate alte persoane care au funcții de conducere în perioada 2004-2008 și care au utilizat câte un autoturism (altele decât cele prezentate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009) precum și foi de parcurs aferente [...] prin urmare agentul economic reverificat datorează impozit pe profit în*

*sumă de .X. lei și majorări de întârziere în sumă de .X. lei care au fost calculate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.11.2009”.*

- deși se afirmă că au existat persoane cu funcții de conducere și care au utilizat câte un autoturism, fiind prezentate și procese-verbale și foi de parcurs, se resping întru totul cheltuielile pe motiv că ar fi vorba de alte persoane deși nu sunt și nici nu se precizează care ar fi persoanele respective, organul de reverificare încălcând prevederile art.6 din Codul de procedură fiscală, deoarece a apreciat greșit și în afara limitelor, atribuțiilor și competențelor ce îi revin”

-autoturismele au fost utilizate exclusiv în folosul operațiunilor taxabile.

**În drept, în materia impozitului pe profit sunt aplicabile art.21 alin.(1) și alin.(3) lit.i) și n) din Legea nr.571/2003 în vigoare pentru perioada verificată, precizează:**

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

*(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:[...]*

*i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24; [...]*

*n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, **deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții.** Pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile cu parcul de autoturisme trebuie justificate cu documente legale”.*

Prin urmare, deductibilitatea cheltuielilor cu funcționarea, întreținerea și reparațiile autoturismelor folosite de angajații societății este condiționată de folosirea lor pentru realizarea obiectului de activitate al societății și de prezentarea și justificarea cu documente legale, în timp ce pentru autoturismele folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrator deductibilitatea cheltuielilor cu funcționarea, întreținerea și reparațiile autoturismelor este limitată de lege în sensul că sunt deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții.

De asemenea, se reține că amortizarea este deductibilă limitat la calculul impozitul pe profit.

**Art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:**

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

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

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că mijlocul fix amortizabil reprezintă orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

**În materia TVA,** sunt incidente prevederile **art.145 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,** cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 26.08.2006:

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

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

Începând cu data de 01.01.2007, sunt aplicabile prevederile **art.145 alin.(2) din același act normativ** care precizează:

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

*a) operațiuni taxabile;”*

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere prevederile legale menționate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./28.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./28.12.2011, se reține că organele de inspecție fiscală care au efectuat reverificarea și-au întemeiat constatările pe baza celor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.11.2009, reținând la pagina 32 din Raportul de inspecție fiscală că *“Din raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr. .X./16.11.2009, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru*

*TVA în sumă de .X. lei, conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motivul că autoturismele respective nu au fost utilizate de către administratorul societății sau de personalul cu funcții de conducere din cadrul societății.*

Totodată, organul de soluționare a contestației a dispus reverificarea impozitului pe profit și TVA aferente cheltuielilor cu amortizarea, întreținerea, reparația autoturismelor, precum și cu dobânzile și asigurările aferente autoturismelor achiziționate în leasing și pentru că prin contestația inițială, S.C. .X. S.R.L. a prezentat documente suplimentare, în temeiul art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu se justifică reținerea de la pagina 33 din Raportul de inspecție fiscală .X./28.12.2011 potrivit căreia: *“Organul de soluționare a contestației nu a analizat în profunzime documentele aflate la dosarul cauzei (procese verbale predare mijloace fixe) din care reiese faptul că existau persoane cu funcții de conducere care utilizau câte două autoturisme, ceea ce contravine prevederilor legale”.*

Astfel se reține că organele de inspecție fiscală au preluat constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./16.11.2009 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere .X./20.11.2009, care a diminuat în perioada verificată cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și reparația autoturismelor precum și cheltuielile cu dobânzile și asigurările aferente autoturismelor achiziționate în leasing, conform art.21 alin.(1), alin.(3) lit.n) și art.24 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit ca nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe motiv că aceste autoturisme nu au fost utilizate pentru “producția, livrarea de bunuri sau prestarea de servicii pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative” cu încălcarea prevederilor art.24 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile stipulate la **art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.*



*În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”*

De asemenea, la **art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ** se stipulează:

*“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

La **art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată**, cu modificările și completările ulterioare se prevede că:

*“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”,*

coroborate cu **art.105 alin.1 din același act normativ** unde se specifică :

*“(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere”.*

Se reține că la pct.2b din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2011, organele de inspecție fiscală s-au limitat la a prelua calculul amortizării și cheltuielilor cu reparațiile din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2009 și a consemna doar că *“la reverificare societatea a prezentat procese verbale de predare – primire în care sunt nominalizate alte persoane care au avut*

*funcții de conducere în perioada 2004 – 2008 și care au utilizat un autoturism și foi de parcurs” fără să prezinte o situație detaliată a deficiențelor respectivelor documente, comparativ cu situația prezentată în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2009 și fără să concluzioneze în ce mod au fost încălcate prevederile legale aplicabile în speță.*

Având în vedere cele de mai sus, pentru stabilirea cu claritate a stării de fapt fiscale, pe bază de constatări proprii, în temeiul prevederilor **art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu **pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

**se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./28.12.2011** emisă de Direcția generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 în ceea ce privește **impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de .X. lei** urmare neacordării în perioada 2006 - 2008 a dreptului de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și reparația autoturismelor precum și cheltuielile cu dobânzile și asigurările aferente autoturismelor achiziționate în leasing **și a TVA în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestuia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere toate argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**5) Referitor la suma de X lei (.X. lei + X lei) reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra impozitului pe profit menționat, urmare neacordării dreptului de deducere pentru cheltuielile cu primele de asigurări în sumă de X lei și cheltuielile cu dobânzile în sumă de .X. lei, în condițiile în care constatările nu au la bază niciun motiv de fapt, iar prin contestație S.C. .X. S.R.L. invocă faptul că organele de inspecție fiscală nu fac trimitere la probele care au justificat această soluție.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că suma de .X. lei, reprezintă impozit pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile fiscal, înregistrate în mod eronat de S.C. .X. S.R.L. în contul 666 "Cheltuieli privind dobânzile", suma de .X. lei, reprezentând majorări de întârziere aferente TVA de plată, pe care organele de inspecție fiscală au constatat că societatea le-a considerat în mod eronat cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit, conform prevederilor art.21 alin.(4), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că suma de X lei, reprezintă impozit pe profit suplimentar stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./16.12.2009 urmare a înregistrării de către S.C. .X. S.R.L. a unor cheltuieli cu primele de asigurare în sumă de .X. lei - reprezentând asigurare de viață pentru domnul .X., în baza Ordinului de plată nr .X./18.08.2004, impozit calculat în baza art.21. alin.4 lit.e) și lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea precizează că organul de verificare în mod greșit a reținut la pagina 15 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.12.2012 că sumele aferente acestui capăt reprezintă impozit pe profit datorat, fără să examineze în mod obiectiv starea de fapt.

De asemenea, societatea consideră că organele de inspecție fiscală aveau obligația de a examina în mod obiectiv starea de fapt precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul, încălcând prevederile **art.7 alin.3 din Codul de procedură fiscală**.

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

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

coroborat cu **pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003** privind Codul Fiscal:

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

Conform prevederilor menționate, veniturile impozabile trebuie să fie înregistrate în evidențele contabile ale contribuabililor, cu respectarea principiului separării exercițiilor financiare (anuale) conform prevederilor Legii contabilității.

**Art. 21 alin. 1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu completările și modificările ulterioare, stipulează:

*“Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri **impozabile**, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”*,

coroborat cu cele ale **pct.22 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal** unde se specifică :

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

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

În speță, sunt aplicabile de asemenea prevederile **art.21, alin. 4 lit. b) din Legea nr.571/2003** privind Codul de procedură fiscală :

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

*b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;*

coroborat cu **pct.39 din Hotărârea Guvernului nr.44/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:**

*“Prin autorități române/străine se înțelege totalitatea instituțiilor, organismelor și autorităților din România și din străinătate care urmăresc și încasează amenzi, dobânzi/majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale.”*

De asemenea în speță sunt aplicabile **art.21, alin.4 lit.e) și n) din Legea nr.571/2003** privind Codul de procedură fiscală:

*“ Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;*

*n) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că nu sunt deductibile cheltuielile cu dobânzile datorate către autoritățile române/străine și cheltuielile cu primele de asigurări care nu privesc activele contribuabilului, care nu sunt aferente obiectului de activitate.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./28.12.2011, se reține că la reverificare, organele de inspecție fiscală nu au motivat reținerile la care facem referire, iar potrivit prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 1181/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală și O.M.E.F. nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", în cazul în care se constată aspecte care modifică baza de impunere, se vor menționa [...]  *motivele de drept pentru modificarea bazei de impunere.*

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile stipulate la **art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

De asemenea, la **art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ** se stipulează:

*“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

La **art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede că:

*“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”*,

coroborate cu **art.105 alin.1 din același act normativ** unde se specifică :

*“(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere”.*

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul prevederilor **art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

*(3<sup>^</sup>1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu **pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

**se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./28.12.2011** emisă de Direcția generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 în ceea ce privește **impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de X lei**, urmare neacordării dreptului de deducere în luna august 2004 a cheltuielilor cu primele de asigurări în sumă de X lei și în iunie 2007 a cheltuielilor privind dobânzile în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestuia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

La reverificare se va ține cont de argumentul contestatoarei, potrivit căruia *„nu am înregistrat în contul 666 „cheltuieli privind majorări de întârziere aferente TVA, organele de inspecție fiscală fiind în eroare”*

**6) În ce privește suma de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent cheltuielilor în sumă totală de .X. lei :**

**Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor în sumă de .X. lei înscrise în facturile fiscale emise de X S.A, în condițiile în care organele de**

**inspecție fiscală au constatat că facturile fiscale au fost înregistrate de către societate de două ori în evidența contabilă, iar prin contestație S.C. .X. S.R.L. nu aduce argumente sau documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a înregistrat, în luna aprilie 2006, de două ori pe cheltuieli, suma totală de .X. lei, în baza facturilor fiscale emise de X S.A. astfel:

- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr..X./07.04.2006;
- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr..X./07.04.2006;
- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr..X./10.04.2006;
- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr. .X./10.04.2006;
- suma de X lei pe baza facturii fiscale nr. .X./10.04.2006.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) motivele de fapt și de drept ,*

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

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

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiează aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în



cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18.06.2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009 în considerentele căreia se precizează :*„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată”*.

Se reține că prin contestația formulată , societatea deși contestă integral impozitul pe profit în sumă de **.X. lei - impozit pe profit**, nu aduce argumente și nu sunt invocate în susținere temeuri legale aplicabile în materia impozitului pe profit, prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la suma de X lei.

Având în vedere cele de mai sus, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căreia : *“11.1. 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”*, contestația va fi respinsă ca nemotivată și nesusținută pe temeuri de drept incidente speței pentru suma de **X lei**.

**7) Referitor la suma de X lei reprezentând accesorii aferente impozitul pe profit intermediar aferent cheltuielilor de exploatare privind amortizarea imobilizărilor aferentă unor mijloace fixe, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investita sa se pronunte dacă societatea datorează aceste accesorii, în condițiile în care se poate pronunța asupra impozitul pe profit menționat, în condițiile în care S.C. .X. S.R.L. nu a înregistrat pe venituri partea de amortizare aferentă mijloacelor fixe pentru care s-a solicitat sprijin financiar, iar prin contestație societatea nu prezintă argumente și documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în perioada mai 2004 - decembrie 2008, S.C. .X. S.R.L. a înregistrat în contul “Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” amortizarea aferentă unor mijloace fixe pentru care

societatea a beneficiat de ajutor financiar nerambursabil, respectiv 50% din valoarea fără TVA a acestora, acordat de către Agenția pentru Dezvoltare Regională X și Agenția SAPARD România, însă nu a înregistrat concomitent în contul 7584 „Venituri di subvenții pentru investiții” cota parte a subvenției corespunzătoare amortizării calculate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea nu a înregistrat concomitent în contul de “Venituri din subvenții pentru investiții” cota - parte a subvenției pentru investiții corespunzător amortizării calculate și că în balanțele de verificare încheiate la 31.12.2004, 31.12.2005, 31.12.,2006, 31.12.2007 și 31.12.2008 la rubrica total sume debitoare cont “Subvenții pentru investiții” nu se regăsește înregistrată nici o sumă.

De asemenea, organele de inspecție au stabilit că în fișa contului “Subvenții pentru investiții” pentru trimestrul I 2009, în luna martie 2009 S.C. .X. S.R.L. a înregistrat suma de .X. lei, din care suma de .X. lei amortizarea aferentă mijloacelor fixe pentru subvențiile din investiții pentru mijloacele fixe achiziționate urmare a ajutorului financiar nerambursabil ce a fost acordat de către Agenția SAPARD România și Agenția pentru Dezvoltare Regională X, stabilind un impozit pe profit intermediar în sumă totală de .X. lei (.X. lei +.X. lei) pentru perioada 2004 - 30.03.2009, pentru care au calculat majorări de întârziere pentru perioada 2004 - 25.04.2009 în sumă totală de .X. lei cât și penalități de întârziere în sumă de X lei.

**Prin contestație, societatea precizează că:**

S.C. .X. S.R.L. susține că în primul rând organele de inspecție fiscală au calculul impozitului pe profit intermediar greșit (.X. x 0,16%= .X. lei și nu .X. lei), după cum se poate observa din cifrele precizate în Raportul de inspecție fiscală, astfel că și eventualele accesorii sunt calculate greșit.

În al doilea rând, S.C. .X. S.R.L. susține că impozitul intermediar nu putea fi calculat raportat la natura subvențiilor pentru investiții, și la modul în care organele de inspecție au înțeles să le reglementeze, prin dispozițiile citate în Rapăortul de inspecție fiscală.

S.C. .X. S.R.L. consideră de asemenea că indiferent de înregistrările societății în contabilitate, prin raportarea la dispozițiile speciale care reglementează subvențiile pentru investitii, organele fiscale erau obligate a compensa eventualele venituri cu cheltuielile înregistrate astfel că nu se putea calcula un impozit intermediar pentru care societatea să fie obligată la plata accesoriiilor.

S.C. .X. S.R.L. consideră că organele de inspecție fiscală au interpretat greșit prevederile cuprinse în Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene și Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea

Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și susține că organele fiscale erau obligate să rețină conținutul economic al operațiunilor și modul în care acestea au avut loc și nu înregistrările contabile, astfel încât impozitul intermediar pe care organele de verificare l-au stabilit nu reflectă niciun conținut economic, din moment ce este efectul unei înregistrări posibil greșite în contabilitate, care nu poate avea efect asupra impozitului pe profit, din moment ce opera o compensare legală între un venit și o cheltuială cu aceeași sumă, nefiind vorba de vreun profit impozabil.

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

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

Prin urmare se reține că profitul se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate de către același contribuabil într-un exercițiu fiscal. Se impozitează toate veniturile, cu excepția celor declarate expres neimpozabile și care sunt sau trebuie să fie înregistrate în evidențele contabile obligatorii ale contribuabililor.

În speță sunt incidente pentru perioada mai 2004 – decembrie 2005 **Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificat, armonizate cu directivele europene - Clasa 7 "Conturi de venituri", grupa 75 "Alte venituri din exploatare"**:

*“În creditul contului 758 "Alte venituri din exploatare" se înregistrează:[...]*

*- cota-parte a subvențiilor pentru investiții recunoscută la venituri corespunzător amortizării înregistrate”,*

iar pentru perioada ianuarie 2006 – decembrie 2008 sunt aplicabile **pct.196 și 197 alin(2) din Ordinul nr.1752/ 2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene**:

***“196. - Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.***

***197. - (2) Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat. Venitul amânat se***

*înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.”*

Prin urmare, se reține că subvențiile se recunosc drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./28.12.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit pentru neînregistrarea în contabilitate a veniturilor rezultate din cota parte din amortizarea lunară ce nu a fost înregistrată pe venituri de agentul economic pentru care a calculat impozit pe profit, precum și accesorii aferente.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia *deși a fost recunoscut caracterul deductibil al acestor cheltuieli s-a considerat că având în vedere că au fost înregistrate veniturile din investiții în anul 2009 se impunea a se calcula un impozit intermediar*, se reține că potrivit prevederilor *alin. (1) din Legea nr. 82/1991*, republicată, cu modificările și completările ulterioare: *“orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”*, astfel că nu poate fi reținut acest argument în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la susținerea conform căreia *calculul impozitului intermediar este greșit (.X.\*0,16%=X lei și nu .X. lei), stfel că și eventualele accesorii sunt calculate greșit*, se reține că pentru anul 2004, potrivit prevederilor art. 17 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cota impozitului pe profit este de 25%, calculul fiind:  $.X.*25%=.X.$  lei, iar  $X*16%=X$  lei. Astfel, impozitul pe profit la care s-au calculat accesoriile este în cunatum de  $.X.$  lei, fapt pentru care nu poate fi reținut nici acest argument în soluționarea favorabilă a cauzei.

Prin urmare, având în vedere cele reținute, prevederile legale menționate, precum și pentru faptul că s-a organul de soluționare a reținut ca fiind corect calculat cunatumul impozitului pe profit, iar prin contestație nu se invocă alte calcule greșite ale accesoriilor, în temeiul **art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*,

coroborat cu **pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căruia:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

**se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.12.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 pentru suma de **X lei** reprezentând **accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar de plată.**

**8) În ceea ce privește suma de X, reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, se reține că stabilirea de majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la pct. 1, 2, 4, și 5 din prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. .X./28.12.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, la pct. 3 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de societate pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, iar la pct. 6 din prezenta decizie s-a respins ca nemotivată contestația formulată de societate pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va:

- desființa parțial decizia de impunere contestată pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**;
- respinge ca neîntemeiată contestația pentru accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**;
- respinge ca nemotivată contestația pentru accesoriile în sumă de **X lei** aferente impozitului pe profit în sumă de **X lei**.

**9) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată,**

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în bonurile fiscale de achiziție a carburanților auto, pe motiv că acestea nu au fost completate conform prevederilor legale, respectiv cu denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului în condițiile în care în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate se menționează constatări contradictorii.**

**În fapt**, în perioada 2004-2005 S.C. .X. S.R.L. a achiziționat carburanți auto pe bază de bonuri fiscale și a dedus taxa pe valoarea adăugată înscrisă în acestea în sumă de .X. lei, respectiv .X. lei pentru anul 2004 și .X. lei pentru anul 2005.

În urma reverificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei întrucât la data efectuării inspecției fiscale generale, bonurile fiscale de achiziție combustibili nu au fost completate conform prevederilor legale în vigoare, respectiv nu au avut înscrise datele privind data și ora aprovizionării, denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Prin contestația S.C. .X. S.R.L. precizează că bonurile fiscale prezentate de către societate în susținerea inițială a contestației prezintă toate elementele lipsă invocate de organele de inspecție fiscală, motiv pentru care s-a desființat decizia de impunere cu privire la acest aspect.

Mai mult, S.C. .X. S.R.L. susține că la pagina 29 alin.2 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011, organele care au refăcut controlul recunosc că **forma bonurilor prezentate corespunde cerințelor legale**, dar se refuză netemeinic deductibilitatea TVA aferentă.

**În drept, art.145 alin.(8) lit.a) și alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, în vigoare începând cu 01.01.2004, precizează:

*“Dreptul de deducere [...]*

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

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 alin.(8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art.150 alin.(1) lit. b) și art.151 alin.(1) lit.b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art.155 alin.(4);”*

*“(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin. (8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.”*

coroborat cu prevederile **pct.51 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a**

**Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, în vigoare începând cu 01.01.2004, care stipulează:

*“51. Norme metodologice: [...]*

*(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art.145 alin.(8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu modificările ulterioare. Pentru carburanții auto achiziționați **taxa pe valoarea adăugată poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. [...]**”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că pentru a deduce taxa pe valoarea adăugată înscrisă în bonuri fiscale de aprovizionare cu carburanți auto, acestea trebuie să fie ștampilate și să aibă, de asemenea, completate denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 la pagina 28 alin.3, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe motiv că bonuri fiscale **„nu au fost completate cu denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului”**, deși tot în Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 organele de inspecție fiscală recunosc faptul că **“în urma reverificării documentelor de evidență contabilă aferentă anilor 2004 – 2005 bonurile privind achiziția carburanților auto erau completate cu numărul de înmatriculare al autoturismelor”**.

De asemenea, la pagina nr. 28 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./28.12.2011 se consemnează că *“La pagina 35 din contestația formulată împotriva deciziei de impunere nr. .X./20.11.2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X./16.11.2009 societatea reprezentată prin SCA X precizează că .... **în urma controlului s-a înscris pe acestea denumirea firmei, codul fiscal și numărul de înmatriculare al autoturismului**”*. Față de această mențiune, organul de soluționare reține că asemenea susțineri nu se regăsesc în contestație, la pagina indicată.

Se reține că la reverificare, organele de inspecție fiscală au adoptat o soluție întemeiată pe constatări incomplete, au menționat constatări

contradictorii, nu au utilizat informațiile și nu au analizat detaliat documentele puse la dispoziție de către S.C. .X. S.R.L. pentru determinarea corectă a situației fiscale.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, se rețin prevederile stipulate la **art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

De asemenea, la **art.94 alin.(1) și alin.(2) din același act normativ** se stipulează:

*“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

La **art.65 alin.2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede că:



*“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”,*

coroborate cu **art.105 alin.1 din același act normativ** unde se specifică :

*“(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere”.*

Având în vedere că organele de inspekție fiscală nu au specificat detaliat prin Raportul de inspekție fiscală nr..X./2011 elementele care trebuie completate în conținutul bunurilor de achiziție combustibil, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra deductibilității TVA în sumă de .X. lei.

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul prevederilor **art.216 alin.(3) și alin.(3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

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

*(3<sup>1</sup>) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

coroborat cu **pct.11.6. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

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

**se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./28.12.2011** emisă de Direcția generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspekție fiscală nr..X./28.12.2011 în ceea ce privește **TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei aferentă bonurilor de achiziție a carburanților auto**, urmând ca organele de inspekție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală, să reanalizeze operațiunile efectuate de contribuabil în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie și totodată să aibă în vedere și să

analizeze argumentele contestatarului, cât și toate documentele relevante în vederea clarificării stării de fapt fiscale.

**10) Referitor la majorările și penalitățile de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:**

**Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările și penalitățile de întârziere calculate ca urmare a neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor de „avans”, emise de furnizori și restituite în baza facturilor de „storno avans”, care a influențat taxa pe valoarea adăugată declarată de societate în condițiile în care din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că, sumele cu titlu de avans nu au fost achitate.**

În fapt, în lunile mai 2006, octombrie 2006, aprilie 2007 și decembrie 2007 organele de inspecție fiscală au constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi emise de S.C. .X. S.R.L, SC .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A. reprezentând contravaloare avansuri conform contractelor încheiate.

Ulterior, facturile de avansuri au fost stornate de către furnizorii societății întrucât obiectul contractelor nu a mai fost îndeplinit, contractele respective fiind reziliate.

În urma reverificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. nu a achitat contravaloarea avansurilor facturate de către partenerii săi, astfel că în momentul stornării operațiunilor, nu existau sume ce trebuiau restituite și au calculat în sarcina societății majorări de întârziere în sumă de .X. lei pe motiv că obiectul contractului nu s-a realizat și astfel nu s-a justificat deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Societatea consideră că organele de inspecție fiscală au calificat greșit starea de fapt fiscală și au aplicat greșit prevederile legale, deoarece exigibilitatea TVA intervine la data de la care societatea a înregistrat factura de avans și nu la data încasării/plății avansului, cum greșit afirmă organele de inspecție fiscale.

Societatea susține faptul că intervenirea exigibilității taxei la data încasării avansului, vizează situația în care nu se emite factură fiscală pentru avans, ci doar se achită acest avans conform contractului, fără factură fiscală, caz în care exigibilitatea taxei intervine la data încasării avansului, persoana care încasează avansul fiind obligată a emite factură fiscal.

Deoarece S.C. .X. S.R.L. susține că deține o factura pentru bunuri care urmau a fi livrate (presupunând chiar situația avansurilor) care cuprindea informațiile prevăzute de lege, în acest sens dreptul de deducere nu putea fi refuzat.

Societatea susține că furnizorii săi au înregistrat TVA colectată aferentă facturilor de avans emise, la fel cum S.C. .X. S.R.L. a înregistrat TVA deductibilă aferentă acestor facturi, astfel încât bugetul statului nu a fost cu nimic prejudiciat și nu există o sumă de plată suplimentară, aferentă operațiunii, pentru care organele fiscale să poată calcula majorări de întârziere, din moment ce pentru calculul acestor întârzieri se presupune că nu a fost înregistrată o TVA colectată, din factura de avans.

S.C. .X. S.R.L. susține că organele fiscale nu aveau posibilitatea de a calcula obligații accesorii la facturile de avans neachitate, din moment ce se presupune că prin înregistrarea TVA colectată la furnizor taxa a fost stinsă la scadența acesteia de către aceasta din urmă persoană impozabilă.

Având în vedere interpretarea greșită a prevederilor art.134<sup>2</sup> din Codul Fiscal precum și încălcarea textelor de lege, S.C. .X. S.R.L. consideră că nu datorează accesoriile în sumă de .X. lei, aferente facturilor emise de furnizorii societății, stornate ulterior.

**În drept**, potrivit **art.134 alin.1, 2, 3 și 5** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada mai 2006 – decembrie 2007:

*“1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.*

*(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.*

*(3) Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul titlu.[...]*

**(5) Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:**

***b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării.”***

Potrivit prevederilor **art.134<sup>2</sup> alin. 1 și alin.2 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2007:

*“(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:[...] **la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.** Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. **Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;**”

și conform **art.155 alin.1 și alin.7** din același act normativ, în vigoare de la data de 01.01.2007:

“(1) *Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.(1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi lucrătoare a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă [...]*

“(7) *Dacă plata pentru operațiuni taxabile este încasată înainte ca bunurile să fie livrate sau înaintea finalizării prestării serviciilor, factura fiscală trebuie să fie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la fiecare dată când este încasat un avans, fără a depăși finele lunii în care a avut loc încasarea.*”

Așadar, în cazul plăților în avans, factura se va emite numai după încasarea acestor avansuri.

Totodată, potrivit **pct.61(1) din Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:**

“61. (1) *Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. [...]*”

Și conform prevederilor **pct.69 alin.4 din Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal**, în vigoare de la data de 01.01.2007:

*“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”*

Față de prevederile legale de mai sus se reține că, **pentru plățile în avans exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data încasării/plății avansurilor efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.**

Având în vedere definiția avansurilor prevăzută de **art.134 alin.5, respectiv art.134<sup>2</sup> alin.2 lit.b) din Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

***“Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării”*** și/sau

***“Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”*** se reține că prin restituirea integrală a avansurilor fără ca acestea să fie urmate de livrări de produse sau prestări de servicii nu a avut loc o operațiune economică ce intră în sfera TVA.

În ceea ce privește argumentul contestatarii conform căruia *furnizorii subscrisei au înregistrat TVA colectată aferentă facturilor de avans emise, bugetul statului nefiind prejudiciat în niciun fel*, din constatările organelor de inspecție fiscală se reține că “urmăre inspecției fiscale generale efectuate la S.C. .X. SRL concretizate în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./30.06.2008 a fost diminuată TVA colectată aferentă lunii mai 2006 cu suma de .X. lei” sumă care reprezintă avansurile din facturile emise către S.C. .X. SRL.

De asemenea, referitor la argumentul conform căruia pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA legea impune deținerea unei facturi pentru bunuri care urmau a-i fi livrate, facturi care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege, se reține că în cazul plăților în avans factura se emite numai după încasarea acestuia, ceea ce presupune că avansul trebuie plătit.

Astfel, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data faptului generator, iar faptul generator intervine la data prestării de servicii, cu anumite excepții, când exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine la data încasării/plății avansului, în cazul în care se încasează/plătesc avansuri înaintea prestării de servicii .

Pentru ca o sumă să reprezinte avans trebuie să reprezinte plata parțială sau integrală a bunurilor/serviciilor contractate, înainte de livrarea/executarea acestora. Ca urmare a stabilirii, cu certitudine, că plățile efectuate de societatea contestatoare reprezintă avansuri intervine exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, ca un caz de excepție, respectiv este anticipată faptului generator, adică la data **care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.**

Din reverificările asupra documentelor puse la dispoziție de contestatară, organul de soluționare a contestației reține că S.C. .X. S.R.L. nu a achitat contravaloarea avansurilor facturate de către furnizorii S.C. .X. S.R.L, S.C. .X. S.R.L. și S.C. .X. S.A. la momentul stornării facturile de avansuri, nu existau sume ce trebuiau restituite.

Ca urmare, se reține că în cazul facturilor fiscale nr..X./18.05.2006 emisă de S.C. .X. S.R.L, nr..X./05.10.2006 și nr..X./01.04.2007 emise de S.C. .X. S.R.L. și nr..X./27.12.2007 emisă de S.C. .X. S.A. cu mențiunea “*avans cf. contract*” pentru care S.C. .X. S.R.L. a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferent facturilor de avans la lunile corespunzătoare datei emiterii facturii.

Pentru care nu a avut loc plata avansului, **nu se poate vorbi despre exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată, anticipată faptului generator, în cazul facturilor primite de la furnizori, astfel că nu se acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe perioada mai 2006 – decembrie 2007, ulterior având loc stornarea “avansului” în baza facturilor de storno avans nr..X./25.06.2008, nr..X./27.12.2007, nr..X./27.12.2007 și .X./27.12.2007, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități de întârziere pe respectivele perioade.**

Față de situația de fapt și dispozițiile legale incidente în perioada verificată, urmează ca în temeiul **art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

*“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,*

coroborat cu **pct.11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, potrivit căruia:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

**să se respingă ca neîntemeiată** contestația formulată de S.C. .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.12.2011 pentru acest capăt de cerere.

**11) În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Având în vedere că la pct. 4 și 9 din prezenta decizie s-a desființat parțial decizia de impunere contestată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. lei + .X. lei), conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./28.12.2011 și pentru suma de .X. lei**, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în vederea recalculării acestuia în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de rezultatele verificării.

În ceea ce privește accesoriile în sumă de **.X. lei**, se reține că acestea sunt aferente taxei pe valoarea adăugată respinsă ca nemotivată și neîntemeiată prin Decizia de soluționare a contestației nr. .X./28.06.2010, accesorii pe care organul de soluționare a stabilit că sunt datorate de societate, dar au fost desființate inițial întrucât nu puteau fi defalcate de quantumul celor pentru care s-a desființat Decizia de impunere nr. .X./20.11.2009.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.216 alin. 1, alin. (3) și alin. (3<sup>1</sup>) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) și lit. b) și pct. 11.6 din din OPANAF nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

## **DECIDE**

**1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.12.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:**

**.X. lei** - taxa pe valoarea adăugată

**.X. lei** – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată

**.X. lei** - impozit pe profit

**.X. lei** - accesorii aferente impozitului pe profit

urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin

**2. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.12.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. pentru suma de **X lei**, reprezentând:

**.X. lei** - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată

**.X. lei** - impozit pe profit

**.X. lei** – accesorii aferente impozitului pe profit

**3. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./28.12.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. pentru suma de **X lei**, reprezentând:

**X lei** - impozit pe profit

**X lei** – accesorii aferente impozitului pe profit

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**

**X**

**X**