

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

DECIZIA nr.198/10.07.2007

Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia Generala a Finantelor Publice J1 - Activitatea de Control Fiscal, asupra contestatiei formulate de S.C. X S.R.L. O1.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere din 21.02.2007 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala J1, in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in 14.02.2007, privind impozit pe profit; majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata; majorari si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata; accize; majorari si penalitati de intarziere aferente accizelor.

Contestatia a fost transmisa la Directia Generala a Finantelor Publice J1 in 27.04.2007. Fata de data comunicarii deciziei de impunere, respectiv 30.03.2007, asa cum reiese din semnatura de primire a reprezentantului societatii, inscrisa pe adresa prin care a fost inaintata societatii decizia de impunere, contestatia este formulata in termenul prevazut de art.177 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.179 alin.1 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata impotriva deciziei de impunere.

I. Prin contestatie societatea se indreapta impotriva deciziei de impunere din 21.02.2007, raportului de inspectie fiscală din 14.02.2007 inregistrat la Activitatea de Control J1 la 16.02.2007, si procesului verbal incheiat in 10.03.2006 de Directia Generala a Finantelor Publice J2, contestand impozit pe profit, majorări si penalități de întârziere aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adaugata, majorări si penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata, accize si majorări si penalități de întârziere aferente accizelor si prezentand urmatoarele argumente:

1. În decizia de impunere nu se preiau sumele înscrise în raportul de inspectie fiscală, în sensul că la pagina 3 tabelul 2.1.1 se înscrie ca reprezentând majorări de întârziere o sumă mai mare decât cea înscrisă în raportul de inspectie fiscală, dublându-se în acest fel taxa pe valoarea adăugată suplimentară.

În Raportul de inspectie fiscală încheiat în 14.02.2007 de către consilierii DGFP J1 s-au reținut în mod eronat în sarcina societății fapte care încalcă acte normative astfel:

Referitor la pierderea fiscală recalculată în baza procesului verbal din 10.03.2006 întocmit de organele de control din cadrul DGFP J2, se arată că are la bază luarea în considerare în mod eronat a cheltuielilor nedeductibile, astfel:

2. Cu privire la cheltuiala cu dobânzile -pagina 13 din procesul verbal-, aferente convenției de esalonare din 24.09.2003, organul de control a considerat în mod eronat că aceste cheltuieli nu ar reprezenta cheltuieli deductibile invocând prevederile art.9 al.7 lit. b din Legea nr.414/2002. Societatea precizează că prevederile legale invocate de organul de control nu menționează că dobânzile datorate autorităților române ar fi nedeductibile fiscal iar dobânda stabilită prin convenția de esalonare nu reprezintă o dobândă de natură penalizatoare.

3. Cu privire la cheltuiala privind chiria la reclama luminoasă, dedusă în baza unor chitanțe (pagina 14 din procesul verbal, se precizează că aceste chitanțe îndeplinesc condițiile legale prevăzute de cap.II alin.2 pct.3 din Normele metodologice aprobate prin OMFP 2329/2001, iar asociațiile de proprietari sunt entități fără personalitate juridică și nu emit facturi.

4. Cu privire la faptul că societatea a acordat un bonus suplimentar de 11 % societății X Dis SRL , se arată că organul de control a considerat în mod eronat cheltuielile ca fiind nedeductibile (pagina 17 din procesul verbal). Societatea a încheiat o convenție cu societatea menționată, prin care se acordă acestuia din urmă un bonus suplimentar corelat cu achizițiile, în cota de 11 %, iar toate facturile emise de în baza acestui contract reprezintă bonus facturat. Prin această convenție se obligă să distribuie toate produsele incluse în gama sortimentală a societății.

5. Cu privire la cheltuiala cu dobânzile aferente conventiei de esalonare din 24.09.2003 incheiată cu DGFP J1 (pagina 22 PV DGFP J2), societatea sustine ca organul de control in mod eronat a invocat prevederile art.21 al.4 lit. b din Legea 571/2003, aratand ca dobânda stabilită prin conventia de esalonare nu reprezintă o dobândă de natură penalizatoare.

6. Si cu privire la cheltuiala privind chiria la reclama luminoasă, dedusă in baza unor chitante emise de către Asociatia de proprietari Ap (pagina 22 PV DGFP J2), societatea mentioneaza că aceste chitante îndeplinesc conditiile legale prevăzute de OMFP 2329/2001.

7. Cu privire la faptul că societatea noastră a acordat un bonus suplimentar de 11% societății X Dis SRL (pagina 24 PV DGFP J2), se arata de asemenea ca organul de control a considerat in mod eronat aceste cheltuielile ca fiind nedeductibile, prezentandu-se motivatiile de la pct.4 de mai sus.

8. Fata de cele de mai sus, se arată că organul de control a calculat in mod nejustificat majorări si penalități (pagina 29 din procesul verbal).

Referitor la constatările făcute de consilierii DGFP J1 si inscrise in raportul de inspectie fiscală incheiat in 14.02.2007 se arata urmatoarele:

9. La capitolul III, punctul 3.1 Impozitul pe profit se constata că societatea noastră a inregistrat in contabilitate o achizitie de tutun in baza facturii din 28.05.2003, avand inscrisă ca furnizor SC F SRL, iar pe factură nu sunt mentionate sediul furnizorului, adresa la care este livrată marfa, date de identificare a persoanelor ce au livrat marfa si mijlocul de transport. Conform verificărilor Gărzii Financiare, această factură a fost atribuită către aceeasi societate, avand inscrisa in plus o litera, in denumire. Astfel, s-a stabilit că documentul nu intruneste calitatea de document justificativ, iar cheltuiala inscrisa in aceasta este nedeductibilă.

Societatea invoca punctul 2.4 din Reglementările contabile simplificate armonizate cu directivele europene aprobate prin OMFP

306/2002, aratand ca acesta nu prevede pentru documentele justificative obligativitatea inscrierii adresei la care este livrată marfa, a datelor de identificare ale persoanelor ce au livrat marfa si a mijlocului de transport, iar eroarea cu privire la denumirea si codul fiscal al furnizorului este a furnizorului. Se sustine si realitatea operatiunii.

10. Cu privire la constatarea efectuării de operatiuni fictive de import si export de tutun si estimarea veniturilor nefacturate, accizelor si TVA aferent, societatea considera eronata aceasta constatare, sustinand ca nu a efectuat operatiuni fictive de import-export de tutun, iar organul de control a stabilit obligatiile de plată pe baza unor prezumtii. Adresele mentionate de organele de inspectie fiscala, anume din 29.05.2006 si 18.05.2006 nu au fost anexate raportului de inspectie fiscală.

11. Cu privire la achizitia de materii prime făcute in baza facturii emisă de SC F SRL, pentru care organul de control a stabilit că apartine SC G SRL, stabilind ca nedeductibile fiscal cheltuielile (pagina 9 raportul de inspectie fiscala), societatea arata ca nu cade in sarcina sa verificarea titularului facturilor fiscale, iar factura indeplineste conditiile cerute pentru a fi document justificativ conform prevederilor punctului 2.4 din Reglementările contabile simplificate armonizate cu directive le europene aprobate de OMF 306/2002.

12. Referitor la contabilizarea descărcării din gestiune a imobilizărilor corporale vândute, referitor la care organul de control a stabilit că societatea noastră a cedat in mod gratuit imobilizări corporale deoarece a considerat nedeductibilă fiscal suma, procedand la estimarea TVA aferenta venitului neinregistrat (pagina 10 RIF DGFP J1), societatea arată că inregistrările in contabilitate s-au facut in conformitate cu normele legale, organul de control stabilind obligatii de plată pe baza unor prezumtii, fără a invoca vreun act normativ încălcat. Organul de control a constatat că au fost realizate venituri din facturarea imobilizărilor, nejustificându-se constatarea ca bunurile ar fi fost cedate in mod gratuit.

13. Referitor la faptul că societatea nu ar fi inregistrat elemente similare veniturilor aferente rezervelor din reevaluare deductibile la calculul profitului impozabil, la momentul cedării activelor,

societatea arata ca organul de control a constatat in mod eronat deducerea la calculul profitului impozabil (pagina 12-13 din raport).

Amortizarea fiscală aferentă bunurilor reevaluate calculată și recunoscută de organul de control este de mai mare decât valoarea de intrare a mijloacelor fixe. Rezultă că societatea a amortizat integral valoarea de intrare, rămânând o diferență aferentă reevaluării. În aceste condiții elementele similare veniturilor sunt reprezentate de aceasta diferență și nicidecum valoarea stabilită de organul fiscal, rezultând o diferență stabilită în mod eronat ca fiind nedeductibilă.

14. Organul de control a constatat în mod eronat că societatea a efectuat cu bună știință înregistrări inexacte și a omis înregistrări în contabilitate, cu consecința denaturării veniturilor și cheltuielilor, precum și a elementelor de activ și pasiv (pagina 13-17 din raport).

Se arată că înregistrările contabile efectuate de societatea cu privire la scoaterea din gestiune a activelor vândute au la bază și respectă întocmai prevederile anexei 2 lit.f la Normele privind aplicarea HG nr.403/19.05.2000, care prevăd modul de înregistrare a scoaterii din evidență a imobilizărilor corporale neamortizate integral pentru care există sume înregistrate în contul 105 "Diferențe din reevaluare".

Organul de control afirmă că utilizarea rezervelor din reevaluare se poate face numai prin hotărârea AGA și stabilește un impozit pe profit aferent utilizării acestor rezerve pentru acoperirea pierderilor din anii precedenți, fără ca această repartizare a rezervei să fi fost realizată și aprobată în cadrul societății.

Obligațiile fiscale stabilite în sarcina societății, nu corespund realității operațiunilor economice și înregistrărilor din contabilitatea societății.

15. Cu privire la faptul că societatea a acordat un bonus suplimentar de 11% societății X Dis SRL (), se arată că organul de control a considerat în mod eronat cheltuielile ca fiind nedeductibile pe motiv că nu s-ar justifica necesitatea acestora (pagina 18 raport).

Contestatoarea precizează că suma reprezintă cheltuieli financiare cu bonusuri acordate distribuitorilor, în mod eronat înregistrate în contabilitate ca și cheltuieli cu prestări servicii executate de terți. La data de 22.12.2003 societatea a încheiat o convenție cu X Dis SRL, prin care se acorda acestuia din urmă un bonus suplimentar corelat cu achizițiile, în procent de 11 %, iar toate facturile emise de în baza

acestui contract reprezintă bonus facturat și nu prestări de servicii. Prin această convenție se obliga să distribuie toate produsele incluse în gama sortimentală a societății, fiind principalul distribuitor al produselor, astfel justificându-se bonusul suplimentar de 11 % acordat.

16. Cu privire la cheltuiala privind chiria la reclama luminoasă, dedusă în baza unor chitanțe emise de Asociația de proprietari Ap, (pagina 20 din raport), se precizează că aceste chitanțe îndeplinesc condițiile legale prevăzute de cap.II alin.II pct.3 din Normele metodologice aprobate prin OMFP 2329/2001.

17. Cu privire la cheltuiala cu dobânzile aferente convenției de esalonare din 24.09.2003 încheiată cu direcția teritorială J1 (pagina 21 raport), stabilite de organul de control ca reprezentând cheltuieli deductibile în baza art.21 al.4 lit. b din Legea 571/2003, se precizează că prevederile legale invocate nu menționează că dobânzile datorate autorităților române ar fi nedeductibile fiscal.

18. Cu privire la cheltuielile de publicitate facturate de SC A SRL, societatea consideră ca acestea în mod eronat au fost stabilite ca nedeductibile pe motiv că furnizorul a stornat acea factură în aceeași lună (pagina 22 raport), menționând că factura de stornare din 10.11.2004 nu a fost transmisă de furnizor, iar din punctul de vedere al beneficiarului serviciul a fost prestat de SC A SRL.

19. Cu privire la cheltuielile privind serviciile de distribuție prestate de către SC X Dis SRL în baza contractului de distribuție din 22.12.2004, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că nu se justifică necesitatea prestării (pagina 24 raportul de inspecție fiscală), contestația arată ca orice societate trebuie să-și vândă marfa pentru a putea realiza venituri și nedetinand logistica necesară procesului de distribuție a mărfii a contractat serviciile de distribuție ale SC X Dis SRL.

20. Cu privire la faptul că organul de control nu a recunoscut ca fiind deductibile cheltuielile aferente serviciilor de distribuție prestate de către SC L SRL în baza contractului de distribuție din 17.12.2004 pe motiv că nu se justifică necesitatea prestării acestor servicii (pagina 25 RIF DGFP J1), contestația arată ca nedetinand logistica necesară

procesului de distributie a mărfii a contractat serviciile de distributie ale SC L SRL.

21. Cu privire la cheltuiala privind chiria la reclama luminoasă dedusă in baza unor chitante emise de către Asociatia de proprietari Ap, (pagina 28 din raport), contestatoarea precizeaza că aceste chitante indeplinesc conditiile legale prevăzute de cap.II alin.2 pct.3 din Normele metodologice aprobate prin OMFP 2329/2001.

22. Cu privire la cheltuiala cu reclama publicitate facturată de SC E SRL, pentru care organul de control a constatat că nu are la bază un document justificativ intrucât nu sunt completate integral toate datele (pagina 29 RIF DGFP J1), societatea arată că prevederile art.78 alin.5 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 invocate de organul de control nu stipulează că neinscrierea tuturor datelor din formular ar duce la pierderea calității de document justificativ.

23. Cu privire la afirmatia organului de control conform careia la implinirea termenului de prescriptie de 3 ani a datoriilor față de furnizorii externi societatea trebuia să stingă aceste datorii prin inregistrarea pe venituri a acestora (pagina 33-35 din raportul de inspectie fiscala), se arata că nici o prevedere legală nu obligă la acest lucru, iar constatarea prescriptiei datoriilor se face doar de către o instanță de judecată.

24. Cu privire la afirmatiile organului de control conform carora societatea a dedus cheltuieli aferente unor servicii de asistentă juridică, fără a justifica necesitatea acestor servicii (pagina 37 din raportul de inspectie fiscala), se precizeaza că in mod justificat au fost efectuate aceste cheltuieli, societatea facand obiectul mai multor controale ale institutiilor statului, pentru care a fost necesara asistentă juridică de specialitate.

25. Referitor la calcularea prin raportul de inspectie fiscala a majorărilor si penalităților (paginile 39-40 din raportul de inspectie fiscala), se arata ca acestea au la bază obligatiile fiscale eronat stabilite.

26. Contestatoarea mai arata ca la capitolul III punctul 3.2 Taxa pe valoarea adăugată s-a stabilit in baza constatărilor organelor de control ale DGFP J2 faptul ca societatea a dedus nejustificat taxa pe

valoarea adaugata (pagina 40 din raportul de inspectie fiscala), mentionand ca aceste constatari sunt nejustificate, dupa cum s-a aratat la punctele 2 - 8 din contestatie.

28. Cu privire la constatările conform carora societatea a inregistrat returnuri de marfă pentru care a emis facturi de stornare, fara sa prezinte documente care să ateste realitatea operatiunilor de returnare, respectiv de intrare in gestiune a mărfurilor returnate, se arata ca organele de control au constatat că societatea a denaturat taxa pe valoarea adaugata, calculand majorări de intârziere si penalități (pagina 42 - 44 din raportul de inspectie fiscala).

Societatea arata ca solutia majorării bazei impozabile priveste o prezumtie - că marfa nu ar fi fost restituită -, prezumtie care vine intr-o totală contradicție cu inregistrările contabile care confirmă descărcarea din gestiunea societății noastre a mărfii livrate si ulterior reinregistrarea in gestiunea societății a mărfurilor returnate.

29. Cu privire la achizițiile de fier beton de la SC B SRL (pagina 44 din raportul de inspectie fiscala) societatea mentioneaza ca organul de control nu precizeaza ce act normativ a încălcat societatea, dar retine declaratia dată de administrator pentru a-si justifica concluzia că informatiile din factura de achizitie ar fi false, luând in considerare o declaratie, in detrimentul unor documente fiscale legal intocmite, contrar prevederilor Legii nr.571/2003. Ca urmare se arata ca au fost calculate eronat majorări de intârziere si penalități.

30. Cu referire la taxa pe valoarea adaugata aferenta vânzărilor de active corporale, se arata ca organul de control a luat-o in considerare ca TVA nedeductibilă (pagina 45 din raportul de inspectie fiscala), sustinandu-se in juste constatările organului de control pentru motivele le-am prezentate la punctele 12, 13 si 14 din contestatie prezenta.

31. Se arată că organul de control a calculat majorări si penalități (pagina 51 din raportul de inspectie fiscala), având la bază stabilirea eronata a taxei pe valoarea adaugata, in consecinta accesoriile fiind nejustificate pentru motivele arătate mai sus.

33. Se mai sustine calcularea eronata a majorărilor si penalităților (pagina 58 din raportul de inspectie fiscala), pe baza constatărilor privind accize.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat de Activitatea de Control Fiscal J1 la data de 14.02.2007, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere din 21.02.2007, s-au verificat impozitul pe profit, taxa pe valoarea adaugata si accizele aferente perioadei 01.01.2002-30.09.2006.

Inspectia s-a efectuat in baza adresei din 05.03.2006 a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala - Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala.

Pentru perioada 01.01.2002-30.06.2004 au fost valorificate constatările efectuate conform procesului verbal din 10.03.2006 incheiat de Activitatea de Control Fiscal J2 in baza adresei din 24.11.2005 a Agentiei Nationale de Administrare Fiscala - Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala, aceasta din urma fiind sesizata de Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie - Departamentul National Anticoruptie - Serviciul teritorial O1 asupra verificarii realitatii si legalitatii pierderilor inregistrate de societate in anii 2002-2004, avandu-se in vedere raportul de inspectie fiscala incheiat de Directia Control Fiscal J1 la data de 09.09.2004.

In cele de mai jos, numerotarea corespunde celei folosite de societate pentru capetele de cerere formulate prin contestatie.

Prin procesul verbal incheiat in 10.03.2006 de Activitatea de Control Fiscal J2 s-au constatat, referitor la aspectele contestate de societate, urmatoarele:

2. Societatea a inregistrat in evidenta contabila in cursul perioadei 01.10.2003-31.12.2003, in baza conventiei de esalonare din 24.09.2003 incheiate cu D.G.F.P. J1 suma reprezentand dobanzi datorate bugetului de stat pe perioada esalonarii, aceasta fiind dedusa la determinarea rezultatului fiscal al anului 2003.

S-a constatat incalcarea prevederilor art.9 alin.(7), lit.b) din Legea nr.414/26.06.2002.

3. Societatea a inregistrat in evidenta contabila in cursul perioadei 01.01.2003-31.12.2003, in baza unor chitante primite de la Asociatia de Proprietari Ap, cheltuieli reprezentand "chirie reclama luminoasa", ca si cheltuieli deductibile, in conditiile in care societatea nu a prezentat ca documente justificative, respectiv chitante si facturi.

Astfel, nu au fost respectate prevederile O.M.F.P. nr. 2329/28.12.2001 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea contabilitatii in partida simpla de catre persoanele juridice fara scop lucrativ si H.G. nr. 831/02.12.1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora. Au fost incalcate si prevederile art. 9 alin.7 lit.j si s din Legea nr.414/2002.

4. In lunile noiembrie si decembrie 2003 S.C. X S.R.L O1 inregistreaza in evidenta contabila, pe cheltuieli in contul "668", suma reprezentand "bonus suplimentar de 11% pentru achizitiile de tigari efectuate de S.C. X Dis S.R.L., entitate care are ca asociat majoritar aceeaasi persoana fizica care detine 95% din capitalul social al S.c. X S.R.L O1.

Conform prevederilor art.27 alin. 3 din Legea nr.414/2002 cele doua societati sunt persoane asociate.

In perioada 01.01.2002 - 31.12.2003 S.C. X S.R.L. O1 a vandut acelasi tip de produse catre toti clientii, inclusiv catre S.C. X Dis S.R.L. O1, si acorda tuturor un discount de 5,66% la fiecare factura de livrare.

Acordarea "bonusului suplimentar de 11%" intre societati care potrivit legii indeplinesc conditiile de persoane asociate s-a facut in conditiile in care S.C. X S.R.L. inregistreaza pierdere contabila in anul 2003.

Ca urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca acordarea bonusului suplimentar de 11% nu se justifica. Acesta nu reflecta valoarea de piata a tranzactiilor in conditiile in care S.C. X S.R.L. acorda tuturor clientilor, inclusiv S.C. X Dis S.R.L. un comision de 5,66% la fiecare livrare, astfel ca sumele inregistrate in evidenta contabila, in contul 668, cu bonusul suplimentar de 11%, nu concura la realizarea de venituri suplimentare. S-a reintregit rezultatul fiscal aferent anului 2003.

5. Societatea a inregistrat in evidenta contabila, in baza conventiei de esalonare din 24.09.2003 incheiate cu D.G.F.P. J1 suma

reprezentand dobanzi datorate bugetului de stat pe perioada esalonarii, aceasta fiind dedusa integral la determinarea rezultatului fiscal aferent perioadei ianuarie - iunie 2004. Nu s-au respectat prevederile art.21, alin.(4), lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Ca urmare, a fost reintregit rezultatul fiscal aferent perioadei 01.01.2004-30.06.2004, in sensul diminuarii pierderii fiscale.

6. Societatea a inregistrat in evidenta contabila in cursul perioadei 01.01.2004-30.06.2004, in baza unor chitante primite de la Asociatia de Proprietari Ap nr. 2, contravaloarea "chiriei reclama luminoasa", fara prezentarea ca documente justificative a chitantei si facturii.

Au fost incalcate prevederile art.21, alin.(4) lit. f) si m) din Legea nr.571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu aceasta suma fiind reintregit rezultatul aferent semestrului I 2004.

7. Pentru perioada 01.01.2004-30.06.2004 societatea a inregistrat in evidenta contabila pe cheltuieli in contul "668", suma reprezentand "bonus suplimentar de 11%" acordat S.C. X Dis SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca necesitatea acordarii acestui "bonus suplimentar" nu a fost justificata, respectiv nu s-a dovedit scopul economic al operatiunii, intrucat contactele incheiate cu S.C.X Dis S.R.L. ceilalti clienti sunt identice.

In conditiile mai sus aratate -pct.4- a fost reintregit rezultatul fiscal aferent perioadei 01.01.2004-30.06.2004, in sensul diminuarii pierderii fiscale.

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in 14.02.2007 de Activitatea de Control Fiscal J1 s-au constatat, referitor la aspectele contestate de societate, urmatoarele:

Referitor la perioada 01.07.2004-30.09.2006:

La data de 30.06.2004 societatea a inregistrat in contabilitate pierdere contabila.

Pentru perioada 01.01.2002-30.06.2004, societatea a declarat prin declaratiile anuale de impozit pe profit, pierdere fiscala.

Prin raportul de inspectie fiscala s-a retinut faptul ca prin procesul verbal incheiat in 10.03.2006 de Activitatea de Control Fiscal J2 a stabilit cheltuieli nedeductibile aferente perioadelor 2002-2003 si ianuarie-iunie 2004, fiind diminuata pierderea fiscala aferenta perioadei 01.01.2002-30.06.2004.

9. Prin adresa din 14.03.2006, Garda Financiara-Comisariatul General a transmis catre A.N.A.F. procesul Verbal din 21.02.2006 intocmit la S.C. X SRL O1, conform caruia in data de 28.05.2003 societatea a inregistrat in evidenta contabila achizitia de tutun in baza facturii fiscale din 28.05.2003. Factura fiscala a fost emisa de S.C.F SRL. Pe factura nu sunt mentionate adresa sediului furnizorului, adresa de la care marfa este livrata, datele de identificare a persoanelor care au efectuat livrarea si mijlocul de transport.

Din verificarea efectuata de comisarii Garzii Financiare, rezulta ca factura a fost atribuita unei societati care are un cod de inregistrare fiscala diferit.

S-a constatat ca factura nu intruneste calitatea de document justificativ, conform prevederilor Legii 82/1991 republicata si OMF 306/2002.

Deoarece in cursul anului 2003 societatea a inregistrat pe cheltuieli cu materiile prime suma reprezentand contravaloare tutun, in timpul controlului, in baza prevederilor art.7 si art.9 alin(7) lit.j din Legea 414/2002, pierderea fiscala pe perioada 2002-2003 calculata prin procesul verbal din 13.03.2006 a fost diminuata. Influenta fiscala a TVA dedusa de societate in baza acestei facturi este analizata la pct.32 - TVA din raportul de inspectie fiscala.

10. Prin adresa din 18.05.2006 Garda Financiara - Comisariatul General a comunicat ca urmare a unor operatiuni economice fictive de export si import de tutun, S.C. X SRL O1 nu a inregistrat in contabilitate, in luna iunie 2004, o cantitate de tutun. Urmare a calculului estimativ al numarului de tigarete ce puteau fi obtinute din cantitatea de tutun, au rezultat venituri, accize si TVA, neinregistrate in contabilitatea S.C.X SRL .

In aceste conditii, pierderea fiscala la 30.06.2004, stabilita prin procesul verbal intocmit de inspectorii din cadrul D.G.F.P.J2, a fost recalculata in timpul controlului, rezultand un profit impozabil la data de 30.06.2004.

Aferent profitului impozabil recalculat la 30.06.2004, in timpul controlului a fost recalculat impozitul pe profit, prin aplicarea cotei de impozitate de 25% prevazuta la art.17 alin(1) din Legea 571/2003, rezultand impozit pe profit cu scadenta la data de 25.07.2004.

Referitor la perioada 01.07.2004-31.12.2004:

11. In baza facturii fiscale din 26.06.2004, societatea a achizitionat de la S.C.F SRL materii prime pentru fabricat tigarete. Conform procesului verbal din 13.03.2006 incheiat de inspectorii din cadrul D.G.F.P.J2, factura nu face parte din carnetele ridicate de S.C. F SRL, ci din cele ale S.C.G SRL, stabilindu-se ca fiind nedeductibile cheltuielile aferente materiilor prime date in consum in luna iunie 2004, in baza prevederilor art.21 alin.(4) lit.f din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Pentru diferenta valorica de materii prime, controlul a procedat la recalcularea rezultatului fiscal pe trim.III 2004, in sensul majorarii acestuia cu aceasta suma, conform prevederilor art.21.alin.(4) lit.f din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare si pct.44 din H.G.44/2004.

12. In data de 20.09.2004, S.C.X SRL a vandut majoritatea activelor aflate in patrimoniu catre S.C. D SRL si S.C. E SRL, active constand in terenuri, cladiri si constructii aferente, imobilizari corporale in curs, instalatii si utilaje industriale de fabricat alcool si tigarete.

Activele vandute si destinate productiei de alcool au fost cumparate de S.C.E SRL si sunt localizate in comuna C1 , judetul J1. Activele destinate fabricarii tigaretelor au fost vandute catre S.C. D SRL si fabrica de tigarete O3.

Din verificarea privind modul de contabilizare a descarcarii din gestiune a imobilizarilor corporale si in curs mai sus mentionate, precum si a veniturilor facturate si inregistrate in contabilitate ca urmare a vanzarii acestora, au fost constatate urmatoarele:

Imobilizarile corporale si imobilizarile corporale in curs au fost descarcate in totalitate din gestiune.

Fata de veniturile facturate si inregistrate in contabilitate din vanzarea imobilizarilor corporale in curs si din imobilizarile corporale nereevaluate, s-a stabilit ca societatea a realizat o pierdere contabila din cedarea imobilizarilor corporale nereevaluate si a celor in curs.

Prin considerarea de catre societate a cheltuielilor privind activele cedate, ca nedeductibile fiscal, aceasta a recunoscut implicit ca a cedat in mod gratuit imobilizari corporale si imobilizari corporale in curs, consecinta fiind nerealizarea de venituri din cedarea acestora.

S-a constatat ca societatea nu a colectat TVA aferenta imobilizarilor corporale cedate gratuit si pentru care in perioada realizarii

acestora si-a exercitat dreptul de deducere desi nu au fost utilizate in scopul efectuării de operatiuni taxabile.

13. Tot legat de aspectele de la pct.13, s-au constatat, referitor la activele reevaluate, aflate in sold la data de 31.12.2003 si vandute la data de 20.09.2004, urmatoarele:

Valoarea contabila a imobilizarilor corporale reevaluate la data scoaterii acestora din gestiune a fost in suma mai mare decat veniturile facturate urmare a vanzarii acestora .

Din valoarea contabila a imobilizarilor cedate, o parte reprezinta cresteri de valoare ca urmare a reevaluării acestora in baza rapoartelor de reevaluare intocmite in luna decembrie 2001 si ianuarie 2004. Diferenta reprezinta valoarea de intrare a acestora plus investitiile efectuate in perioada de la achizitie si pana la data cedării, respectiv data de 20.09.2004.

La scoaterea din gestiune a imobilizarilor corporale reevaluate si cedate, societatea a inregistrat in contabilitate cheltuieli din cedarea activelor, amortizare pana la data scoaterii din gestiune si diferente din reevaluare.

Urmare a acestor operatiuni, desi societatea a vandut active inregistrate in contabilitate, dupa cum s-a aratat, aceasta a inregistrat in contabilitate un profit contabil, calculat ca diferenta intre veniturile din cedarea activelor si cheltuielile din cedarea activelor. In timpul controlului au fost solicitate administratorului societatii, Pf1, informatii suplimentare privind prevederile legale care au stat la baza inregistrării in contabilitate a cedării activelor, precum si prezenta persoanei care a efectuat inregistrările contabile legate de cedarea activelor, fara ca administratorul societatii sa dea curs solicitarilor organului de inspectie fiscala

S-au constatat urmatoarele :

Societatea a inregistrat in contabilitate, pana la data cedării imobilizarilor corporale reevaluate, cheltuieli cu amortizarea acestora. Aceste cheltuieli au fost considerate ca si deductibile de societate pe durata cuprinsa intre data achizitionării/reevaluării imobilizarilor si pana la data cedării acestora, respectiv 20.09.2004.

Amortizarea fiscala a mijloacelor fixe reevaluate si vandute de societate la data de 20.09.2004 este compusa din amortizarea fiscala pana la data de 30.06.2004, calculata prin procesul verbal incheiat in data de 10.03.2006 de organele de inspectie din cadrul D.G.F.P.J2 si amortizarea fiscala aferenta perioadei iulie-septembrie

2004. Diferenta dintre amortizarea contabila calculata de societate pana la data de 30.06.2004 si amortizarea fiscala recalculata pana la aceeasi data prin procesul verbal mai sus mentionat, a fost considerata de organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.J2, ca si o cheltuiala nedeductibila la stabilirea pierderii fiscale pentru perioada pana la 30.06.2004.

Implicatiile fiscale care decurg din inregistrarile contabile efectuate de societate la cedarea activelor reevaluate, in ceea ce priveste calculul amortizarii, sunt urmatoarele:

-suma reprezentand diferenta dintre amortizarea contabila si cea fiscala, calculate pana la data de 30.06.2004, a fost considerata de inspectorii din cadrul D.G.F.P.J2 prin procesul verbal din 13.03.2006 ca si cheltuiala nedeductibila fiscal, pierderea fiscala aferenta perioadei pana la data de 30.06.2004 fiind redusa cu aceasta suma.

-suma calculata ca diferenta dintre amortizarea contabila si cea fiscala aferenta perioadei 01.07.2004 - 20.09.2004, reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal la stabilirea profitului impozabil, conform prevederilor art.21 alin(3) lit.i din Legea 571/2003. La fel ca si in cazul diferentelor de amortizare pana la data de 30.06.2004, diferenta dintre amortizarea contabila si cea fiscala din perioada 01.07.2004-20.09.2004 provine din faptul ca societatea a utilizat metoda de amortizare degresiva pentru constructii si imprejmui, in loc de a utiliza regimul de amortizare liniar prevazut la art.24 alin(6) lit.a din Legea nr.571/2003.

Din totalul amortizarii fiscale calculata pana la data vanzarii activelor o parte reprezinta amortizarea calculata de societate la valoarea reevaluată a mijloacelor fixe si inclusa de societate pe cheltuieli considerate deductibile fiscal.

In baza pct.12 din H.G. nr.44/2004, elemente similare veniturilor sunt si rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor in situatia in care au fost deductibile din profitul impozabil, s-a stabilit ca amortizarea calculata suplimentar ca urmare a cresterii valorii de intrare a activelor prin reevaluare, constituie un element asimilat veniturilor si majoreaza baza de calcul a impozitului pe profit, diminuand in egala masura diferentele din reevaluare.

Influenta fiscala a celor de mai sus consta in majorarea bazei de impozitare a impozitului pe profit cu suma formata din: diferenta dintre amortizarea contabila si cea fiscala aferenta perioadei 01.07.2004-20.09.2004 si amortizare fiscala asimilata veniturilor ca

urmare a reevaluării activelor cedate, calculată până la data de 20.09.2004.

14. Valoarea la care activele au fost scoase din gestiunea societății a fost înregistrată în creditul conturilor 2121 "Cladiri", 2131 "Echipamente tehnologice" și 2133 "Mijloace de transport". Veniturile înregistrate din vânzarea activelor au fost înregistrate în contabilitate prin articolul contabil: 411 "Clienți" = 7583 "Venituri din cedarea activelor".

Societatea a înregistrat în contabilitate un profit din vânzarea activelor reevaluate, calculat ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate la descarcarea din gestiune a mijloacelor fixe.

Fata de prevederile pct.4.41 din OMF nr.306/2002, conform căruia castigurile, respectiv pierderile, obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale se determină ca diferență între veniturile generate de cedare și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acesteia și trebuie recunoscute ca venit, respectiv cheltuială, în contul de profit și pierdere, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația de a descarca din gestiune mijloacele fixe reevaluate și cedate prin următorul articol:

%	21
281	
Amortizarea imobilizărilor	
658	
Cheltuieli cu activele	

și simultan: 105 "Diferențe din reevaluare" - 1068 "Alte rezerve" cu toată suma rezultată din reevaluarea imobilizărilor

Rezultă că în condițiile în care societatea ar fi respectat prevederile legale mai sus menționate, aceasta ar fi înregistrat în contabilitate cheltuieli cu cedarea activelor mai mari decât a înregistrat efectiv.

Astfel, s-a stabilit majoarea artificială a contului de profit și pierdere, respectiv înregistrarea unui profit artificial .

Societatea era obligată, conform prevederilor pct.13 din OMF 1088/2004, ca la cedarea activelor reevaluate să înregistreze în creditul contului 1068 "Alte rezerve" întreaga diferență din reevaluare.

Fata de prevederile pct.14 din OMF 1088/2004, conform căruia sumele reprezentând surplusul din reevaluare realizat și reflectat în creditul contului 1068 "Alte rezerve" se impozitează la momentul

modificarii destinatiei rezervei, distribuirii rezervei catre participanti sub orice forma, lichidarii, divizarii, fuziunii contribuabilului sau a oricarui alt motiv, inclusiv la folosirea acesteia pentru acoperirea pierderilor contabile, s-a stabilit ca suma reprezentand diferenta de reevaluare aferenta activelor cedate trebuia inregistrata in contul 1068 "Alte rezerve" si putea fi utilizata, cu aprobarea adunarii generale a asociatilor, la acoperirea pierderilor contabile din anii precedenti.

Suma utilizata la acoperirea partiala a pierderii contabile inregistrata la data de 30.09.2004, conform prevederilor pct.14 din OMF nr.1088/2004, trebuia impozitata la momentul modificarii destinatiei respectiv data de 20.09.2004, data vanzarii activelor. Societatea nu a mai inregistrat in contabilitate articolul contabil 105 "Diferente din reevaluare" - 1068 "Alte rezerve" si ulterior nu a utilizat o parte din aceste rezerve la acoperirea pierderilor.

Pierderea contabila la 30.09.2004 a fost acoperita partial de societate prin debitarea contului 105 "Diferente din reevaluare" in corespondenta cu creditul conturilor de imobilizari corporale.

Consecinta fiscala a celor mai sus mentionate, consta in diminuarea impozitului pe profit pe trim.III 2004 cu suma calculata prin aplicarea cotei de 25% prevazuta la art.17 alin(1) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, asupra diferentelor din reevaluare utilizate la acoperirea pierderii contabile.

Consecinta financiara, avand in vedere faptul ca acoperirea pierderii contabile putea fi efectuata numai la data depunerii bilantului contabil pe anul 2004 si numai cu aprobarea hotararii generale a asociatilor, consta in denaturarea contului de profit si pierdere pe anul 2004, in sensul majorarii artificiale a acestuia.

15. In perioada iulie 2004-decembrie 2004, S.C.X DIS SRL a facturat catre S.C.X SRL, un bonus suplimentar sub forma unei cote de 11% din rezultatul achizitiilor din perioada respectiva. Suma a fost inregistrata in conturile 628 "Alte cheltuieli executate de terti" si 4426 "TVA deductibil". S-a constatat ca in aceeași perioada S.C.X SRL a acordat S.C.X DIS SRL, in baza Contractului de vanzare-cumparare nr.345/22.12.2003 un discount de 5,66%.

In aceste conditii, bonusul suplimentar de 11 % facturat de S.C.X DIS SRL reprezinta in fapt servicii, a caror prestare nu poate fi justificata.

In baza art.21 alin.4 lit.m si art.145 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 cu modificarile si competarile ulterioare, cheltuielile sunt

nedeductibile la calculul profitului impozabil, iar TVA nu indeplineste conditiile de deductibilitate.

16. In perioada iulie-decembrie 2004, societatea a inregistrat in contabilitate suma reprezentand chirie reclama luminoasa. Cheltuiala a fost inregistrata in contabilitate in baza unor chitante emise de Asociatia de proprietari Ap, chitante care nu intrunesc calitatea de document justificativ conform prevederilor H.G.831/1997 si OMFP nr.2329/2001 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind organizarea si conducerea contabilitatii in partida simpla de catre persoanele juridice fara scop lucrativ. Conform prevederilor art.21 alin(4) lit.f si m din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, suma respectiva reprezinta o cheltuiala nedeductibila fiscal.

17. Societatea a inregistrat in evidenta contabila, in trim.III 2004, in baza conventiei de esalonare din 24.09.2003 incheiata cu D.G.F.P.J1, suma reprezentand dobanzi datorate bugetului de stat pe perioada esalonarii. Eronat societatea a inregistrat aceasta suma in contul 666 "Cheltuieli cu dobanzile" si a considerat ca aceasta reprezinta cheltuiala deductibila la stabilirea rezultatului fiscal pe anul 2004, contrar prevederilor art.21 alin(4) lit.b din Legea nr.571/2003.

18. In luna noiembrie 2004, S.C.A SRL factureaza catre S.C.X SRL O1 servicii de publicitate, in baza contractului de publicitate din 12.01.2004. Societatea nu a prezentat controlului rapoarte de lucru sau situatii intocmite de furnizor, din care sa rezulte serviciile prestate si facturate in luna noiembrie 2004 catre S.C.X SRL O1.

19. In data de 22.12.2004, intre S.C.X SRL si S.C.X DIS SRL a fost incheiat contractul de distributie din 22.12.2004, in baza acestuia fiind emis un numar de 13 facturi fiscale, o parte din valoarea inscrisa in acestea fiind intregistrata in contul 628 "Alte cheltuieli executate de terti".

Prestatiile de distributie facturate de S.C.X DIS SRL nu au la baza documente care sa ateste necesitatea efectuarii acestora in scopul desfasurarii activitatii proprii.

20. In luna martie 2005, S.C L SRL emite catre S.C.X SRL facturile fiscale din 01.03.2005 si din 15.03.2005. O parte din valoarea celor doua facturi a fost inregistrata in contabilitatea societatii in contul

628 "Alte cheltuieli efectuate de terti", iar diferenta a fost inregistrata in contul 4426 "TVA deductibil". Conform celor inscrise in facturi, sumele facturate reprezinta "comision suplimentar". In facturile emise nu se face referire la contractul care a stat la baza facturarii sumelor mentionate, fiind astfel incalcate prevederile art.3 alin(4) din OMF nr.29/2003.

Societatea nu a prezentat controlului situatii de lucrari si/sau rapoarte de lucru din care sa rezulte pentru ce a fost acordat comisionul suplimentar si cum a fost calculat acesta. S.C.L SRL a fost unul din distribuitorii de tigarete produse de S.C.X SRL., intre cele doua societati fiind incheiat contractul de distributie din 17.12.2004. Prin actul aditional din 02.03.2005, se convine de catre parti rezilierea contractului din 2004 incepand cu data de 02.03.2005.

Facturarea comisionului suplimentar nu se justifica, in conditiile in care S.C. L SRL a beneficiat la achizitionarea tigaretelor de un discount de 5,66% aplicat la pretul de lista, conform contractului de vanzare cumparare din 22.12.2003 si actului aditional din 20.12.2004. Ca urmare cheltuiala inregistrata de societate cu comisionul facturat de S.C.L SRL, nu este aferenta veniturilor realizate de societate.

21. In anul 2005 societatea inregistreaza in contul 612 "Cheltuieli cu chiriile" o suma din care o parte reprezinta chirie pentru reclama luminoasa achitata asociatiei de proprietari Ap, iar diferenta reprezinta chirie achitata la R. Aceasta diferenta a fost inregistrata in contabilitate ca si cheltuiala deductibila la calculul rezultatului fiscal. In conditiile in care societatea nu a prezentat ca documente justificative de inregistrare in cheltuieli, facturi fiscale, nu au fost respectate prevederile OMFP nr.2329/28.12.2001 pentru aprobarea Normelor Metodologice privind organizarea si conducerea contabilitatii in partida simpla de catre persoanele juridice fara scop lucrativ si art.1 alin(1) si (2) din H.G.nr.831/ 1997.

22. Societatea a inregistrat in cont 623 "Cheltuieli de reclama si publicitate" facturi fiscale emise de SC E SRL O1, care nu au completate toate datele de identificare ale beneficiarului, si anume codul unic de identificare, adresa etc. Conform HG nr.831/1997 si art.78(5) din OG nr.92/2003 republicata, pentru ca o factura sa aiba calitatea de document justificativ trebuie sa aiba completate integral toate datele inscrise pe formular.

23. In data de 31.07.2004, a fost emisa de S.C.X SRL, Decizia nr.1. In baza acestei decizii, au fost compensate obligatii datorate de S.C.X SRL catre diversi furnizori externi. Furnizorii externi au fost achitati de catre asociatul S.C.X SRL, cetatean de nationalitate siriana. Controlul a solicitat administratorului societatii documente care sa ateste achitarea in fapt de catre asociat a furnizorilor externi. Administratorul societatii nu a pus la dispozitia controlului documentele solicitate.

Fata de prevederile art.6 alin(1) si (2) din Legea nr.82/1991 republicata, s-a stabilit ca societatea eronat a inregistrat in contabilitate stingerea obligatiei fata de furnizorii externi numai in baza deciziei din 31.07.2004.

In lipsa documentelor de plata, obligatiile societatii fata de furnizorii externi trebuiau mentinute in contabilitate si raportate prin bilanturile contabile anuale, pana la implinirea termenului de prescriptie, termen care, conform art.783 din Codul Civil este de 3 ani de la data nasterii obligatiilor.

Au fost solicitate reprezentantului societatii documente care sa ateste vechimea obligatiilor fata de furnizorii externi mentionati in decizia din 31.07.2004, obligatii stinse in data de 31.07.2004. Documentele au fost solicitate in vederea stabilirii cu exactitate a datei la care se implinea termenul de prescriptie a obligatiilor datorate fata de furnizorii externi.

Au fost prezentate controlului fisele de cont ale furnizorilor mentionati in Decizia din 31.07.2004. Cu exceptia obligatiei de plata catre RP LTD, care provine din perioada martie-aprilie 2004 si pentru care termenul de prescriptie de 3 ani se implineste la 30.04.2007, restul obligatiilor fata de furnizori externi provin din anul 2002, figurand in fisele de cont ale clientilor externi la data de 31.12.2002.

Societatea nu a prezentat controlului fisele de cont ale furnizorilor externi din anul 2002, conditii in care in timpul controlului nu s-a putut stabili data la care au fost emise facturile catre S.C.X SRL de catre furnizorii externi mentionati in Decizia nr.1.

In acest context, s-a stabilit ca termenul de prescriptie de 3 ani s-a implinit la data de 31.12.2005, respectiv 31.12.2002-31.12.2005.

S-a constatat denaturarea profitului impozabil pe trim.IV 2005, in sensul diminuarii artificiale a acestuia.

24. In 10.02.2006 societatea a incheiat un contract de asistenta juridica cu S.C.P.A. "J" , privind asistenta juridica permanenta pe perioada 2006-2007, societatile comerciale SC x Dis srl, SC I SRL, SC K ARL, SC A SRL si SC D SRL.

In luna martie 2006 si luna aprilie 2006 societatea inregistreaza in cont 622 « cheltuieli cu onorariile ... » suma reprezentand "consultanta juridica cf.contract". Aceste cheltuieli sunt considerate eronat de societate ca si cheltuieli deductibile deoarece nu sunt respectate prevederile art.21 alin(4) lit.m din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare si pct.48 - Titlu II din HG nr.44/2004 completata si modificata

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de consultanta juridica, in contractul incheiat trebuiau precizate efectiv serviciile prestate, tarifele percepute, defalcarea cheltuielilor pe intreaga durata de desfasurare a contractului, cota parte de cheltuieli ce trebuie refacturata celorlalte 5 societati nominalizate in actul aditional. Nu au fost prezentate nici rapoartele de lucru, studii de fezabilitate, de piata sau orice alte materiale corespunzatoare pentru justificarea necesitatii, realitatii si oportunitatii efectuarii serviciilor de consultanta juridica.

Avand in vedere ca societatea nu a putut demonstra necesitatea efectuarii serviciilor de consultanta juridica pentru activitatea sa proprie si nu a refacturat contravaloarea serviciilor de consultanta efectuate pentru cele cinci societati nominalizate in actul aditional la contractul de consultanta juridica din 10.02.2006, organul de control a stabilit cheltuiala nedeductibila fiscal, diminuand pierderea inregistrata de societate in anul 2006.

26. Conform celor inscrise in procesul verbal incheiat de inspectorii din cadrul D.G.F.P.J2, inregistrat la D.G.F.P.J1 din 28.04.2006, aferent perioadei 01.01.2002-30.06.2004, pierderea fiscala a fost diminuta cu suma reprezentand cheltuieli nedeductibile aferente perioadei verificate.

Din totalul cheltuielilor nedeductibile aferente perioadei 01.01.2002-30.06.2004, stabilite prin procesul verbal din 28.04.2006 intocmit de inspectorii din cadrul D.G.F.P.J2, in timpul controlului au fost identificate cheltuieli purtatoare de TVA.

Societatea a inregistrat in contabilitate achizitia de materii prime in baza facturii fiscale din 28.05.2003, deducand TVA. Materiile prime au fost incluse pe cheltuieli in cursul anului 2003, si considerate de societate ca deductibile fiscal. Factura nu intruneste calitatea de

document justificativ. Conform prevederilor art.145 alin(8) coroborat cu art.155 alin(8) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, TVA dedusa de societate, nu indeplineste conditiile de deductibilitate, urmand a majora diferenta de TVA la 30.06.2004 stabilita in baza constatarilor din procesul verbal inregistrat la D.G.F.P.J1 din 28.04.2006.

In vederea stabilirii diferentelor de TVA nedeductibile la data de 30.06.2004, la cheltuielile nedeductibile purtatoare de TVA stabilite prin procesul verbal inregistrat la D.G.F.P.J1 din 28.04.2006, a fost adaugata si suma aferenta facturii fiscale din 28.05.2003, rezultand total cheltuieli purtatoare de TVA.

Prin adresa din 18.05.2006 a Garzii Financiare - Comisariatul General, s-a comunicat ca, urmare a unor operatiuni economice fictive de export si import de tutun, S.C.X SRL O1 nu a inregistrat in contabilitate, in luna iunie 2004, o cantitate de tutun. Urmare a estimarii numarului de tigarete ce puteau fi produse din catitatea de tutun mai sus mentionata, au rezultat venituri estimate si TVA de colectat.

28. Prin facturile fiscale din 29.10.2004 si 30.10.2004, societatea storneaza livrarile efectuate in luna octombrie 2004 catre S.C.L SRL si S.C.X DIS SRL. In data de 01.11.2004, societatea factureaza, catre acelasi client, exact aceeasi cantitate de tigarete care a fost stornata in data de 29 si 30 octombrie 2004. Astfel, prin factura din 01.11.2004 factureaza catre S.C.L SRL pachete de tigarete, iar prin factura din 01.11.2004 factureaza catre S.C.X DIS SRL un alt numar de pachete de tigarete.

In data de 31 decembrie 2004, societatea storneaza un numar de pachete tigarete livrate catre clienti in cursul lunii decembrie 2004. Livrarile de tigarete facturate in luna decembrie 2004, au avut loc in perioada 1-15 decembrie 2004, iar stornarea acestor livrari se face in 31.12.2004, constatandu-se ca tigaretele nu au fost livrate in fapt.

In data de 03.01.2005, societatea a refacturat catre clienti intreaga cantitate de tigarete stornata in data de 31.12.2004.

Nu au fost puse la dispozitia organelor de control documente -note de receptie- din care sa rezulte ca tigaretele livrate in cursul lunii decembrie 2004 si stornate in 31.12.2005 ar fi fost returnate catre S.C.X SRL.

Situatia este similara si pentru restul lunilor in care societatea a intocmit facturi de stornare a tigaretelor livrate in cursul aceleiasi luni si refacturate la inceputul lunii imediat urmatoare.

Organele de inspectie concluzioneaza ca tigarele stornate au fost in fapt livrate catre clienti si nu au fost returnate catre furnizor. Facturile fiscale prin care au fost stornate cantitatile de tigarete, au fost intocmite in vederea diminuarii TVA colectat si a accizelor datorate bugetului de stat.

Pentru nevirarea la termenele legale a TVA, au fost calculate majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

Operatiunile de stornare nu au condus la diferente de TVA, cantitatile de tigarete stornate fiind refacturate in luna imediat urmatoare.

29. In luna octombrie 2004 societatea a achizitionat de la S.C.B SRL O1, in baza facturii fiscale seria 28.10.2004, o cantitate de fier beton. Societatea a inregistrat in contabilitate in luna octombrie 2004, in debitul contului 231 "Imobilizari corporale in curs" suma inscrisa in factura si a dedus TVA. Societatea nu a receptionat cantitatea de 840 tone de fier beton, nefiind intocmita nota de receptie pentru aceasta cantitate.

In perioada noiembrie 2004-ianuarie 2005, S.C.B SRL a emis facturile fiscale din 15.11.2004, din 16.12.2004 si 06.01.2005, prin care a stornat intreaga cantitate de fier beton facturata in luna octombrie 2004.

S-a constatat ca declaratia data de administratorul societatii, conform careia tranzactia nu a avut loc deoarece furnizorul a ajuns la concluzia ca nu poate asigura intreaga cantitate facturata, contrazice informatiile inscrise in factura fiscala 28.10.2004 cu privire la expeditia marfurilor. Astfel, la rubrica din factura privind expeditia, ca si delegat este mentionat numele de Pf1, iar la rubrica de transport este mentionat "VAGONABIL CFR".

S-a concluzionat ca datele inscrise in facura fiscala din 28.10.2004 sunt nereale, operatiunea economica de achizitionare a fierului beton inscrisa in factura fiscala mai sus mentionata fiind fictiva.

Consecinta fiscala consta in denaturarea TVA de plata datorata bugetului de stat, in sensul diminuarii acesteia in luna octombrie 2004, in luna noiembrie 2004 si in luna decembrie 2004.

Aferent diferentelor de TVA de plata mai sus mentionate, au fost calculate accesorii constand in majorari de intarziere si penalitati de intarziere.

30. Referitor la pct.3.1. "Impozit pe profit" din raportul de inspectie fiscala, s-a constatat ca in luna septembrie 2004 societatea a cedat active corporale nereevaluate. Societatea a descarcat din gestiune activele imobilizate si in curs, dupa cum urmeaza: o suma prin contul 658"Cheltuieli privind activele cedate", o suma prin contul 281 "Amortizarea imobilizarilor corporale".

Acceptarea de catre societate a cheltuielilor nedeductibile implica faptul ca o parte din imobilizari nu au fost utilizate in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

In aceste conditii, conform prevederilor art.145 alin(3) din Legea nr.571/2003 cu modificarile ulterioare, TVA dedusa aferenta activelor imobilizate a caror valoare a fost inclusa pe cheltuieli nedeductibile fiscal, nu s-a acceptat la deducere .

32. Referitor la accize, s-a constatat faptul ca in perioada verificata societatii i s-a suspendat activitatea pentru anumite perioade, urmare a neindeplinirii in totalitate a obligatiilor privind antrepozitele fiscale, conform prevederilor art.183 din Legea nr.571/2004.

Dupa cum se mentioneaza la pct.3.1. "Impozit pe profil" din raportul de inspectie fiscala, urmare a unor operatiuni economice fictive de export si import de tutun, S.C.X SRL O1 nu a inregistrat in contabilitate, in luna iunie 2004, o cantitate de tutun. Urmare a neinregistrarii in contabilitate a cantitatii de tutun, comisarii Garzii Financiare Centrale au estimat numarul de tigari ce puteau fi obtinute din cantitatea de tutun, rezultand accize.

S-a constatat nerespectarea prevederilor art.192(7) si art.218 din Legea nr.571/2004 si pct.17(1) din HG nr.44/2004 mai sus mentionate, necalculand, neinregistrand in contabilitate si nevirand la bugetul de stat acciza aferenta stocului de tigarete de la data luarii la cunostinta a deciziei de revocare a autorizatiei de antrepozit fiscal.

In timpul controlului a fost calculata acciza aferenta cantitatii de pachete de tigarete.

S-a stabilit ca societatea datoreaza o diferenta de acciza, pentru acre in timpul controlului au fost calculate majorari de intarziere si penalitati .

Cu adresa din 23.03.2007 Activitatea de Control Fiscal J1 a inaintat Serviciului Juridic si Contencios din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice J1, sesizarea penala formulata catre Parchetul de pe

langa Inalta Curte de Casatie si Justitie - Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism, precum si procesul verbal din 12.02.2007 intocmit in baza raportului de inspectie fiscala incheiat la 14.02.2007 anexat la decizia de impunere din 21.02.2007 contestata.

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

III.1. Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceasta este corect calculata prin decizia de impunere.

In fapt, prin decizia de impunere din 21.02.2007, s-au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata si majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Societatea invoca inscrierea eronata la rubrica "majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata" si a valorii debitului suplimentar, cu consecinta dublarii acestuia, in decizia de impunere suma respectiva fiind inscrisa in tabelul 2.1.1 de doua ori, atat la randul 1 -taxa pe valoarea adaugata - lunar-, cat si la randul 2 majorari de intarziere.

Conform raportului de inspectie fiscala incheiat in 14.02.2007 - pagina 51, s-au calculat diferente de TVA, precum si majorari de intarziere si penalitati, respectiv obligatii suplimentare cu titlu de TVA. Verificandu-se modul de calcul al majorarilor inscrise in raportul de inspectie fiscala, se retine ca prin anexele nr.54 "Situatia privind diferentele de TVA si accesoriile aferente pe perioada 01.07.2004-30.09.2006" la raportul de inspectie fiscala, prin anexa nr.48 "Situatia privind calculul accesoriilor la accize si TVA urmare a stornarilor de tigarete la finele lunilor" si prin anexa nr.49 "Situatia privind calculul majorarilor de intarziere si penalitatilor de intarziere aferente achizitiilor de fier beton de la SC B SRL O1" s-au calculat majorari de intarziere si penalitati din a caror insumare se confirma suma inscrisa in raportul de inspectie fiscala ca reprezentand majorari de intarziere si penalitati.

In decizia de impunere - tabelul 2.1.1, dupa cum arata si societatea, a fost trecuta la randul 1, valoarea taxei pe valoarea adaugata suplimentare, iar la radul 2 au fost inscrise majorari de

intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata, mai mari cu suma reprezentand aceasta taxa pe valoarea adaugata suplimentara.

De asemenea, prin referatul din 10.05.2007 privind propunerile de solutionare a contestatiei, reprezentantii Activitatii de Control Fiscal J1 arata ca "in mod eronat a fost preluata in decizia de impunere, la tabelul 2.1.1 TVA lunar, randul 2, totalul sumei. La data constatarii erorii materiale (30.03.2007) nu s-a putut emite o noua decizie, privind corectarea erorii materiale [...]." Fata de cele prezentate pin referat, se propune admiterea contestatiei pentru suma reprezentand majorari de intarziere aferente TVA.

In consecinta, se va admite contestatia pentru acest capat de cerere si se va anula partial decizia de impunere din 21.02.2007 pentru majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

III.2. Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala poate solutiona pe fond contestatia, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au inaintat organelor de cercetare penala sesizarea penala privind aspectele din procesul verbal avand aceleasi constatari cu cele din raportul de inspectie fiscala incheiat la 14.02.2007, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere contestata.

In fapt, decizia de impunere contestata are la baza raportul de inspectie fiscala incheiat de Activitatea de Control Fiscal J1 in data de 14.02.2007, raport ce a avut in vedere la calculul obligatiilor fiscale si constatările din procesul verbal din 13.03.2006 incheiat de Activitatea de Control Fiscal J2.

Prin adresa din 05.03.2006 Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala din Agentia Nationala de Administrare Fiscala a solicitat Directiei Generale a Finantelor Publice J1 verificarea S.C. X S.R.L. O1, cu luarea in considerare a proceselor verbale incheiate in 16.02.2006 si 10.03.2006 de Garda Financiara si respectiv Activitatea de Control Fiscal J2.

De asemenea, prin adresa din 29.05.2006 Directia de Metodologie si Proceduri pentru Inspectia Fiscala din Agentia Nationala de Administrare Fiscala a transmis Directiei Generale a Finantelor Publice J1 adresa din 18.05.2006 a Garzii Financiare - Comisariatul General, privind "Calculul estimativ al obligatiilor fiscale reprezentand accize, TVA si alte venituri neinregistrate", si adresa inregistrata la Garda Financiara - Comisariatul General sub din 11.05.2006, prin care Parchetul de pe langa Inalta Curte de Casatie si Justitie - Directia de Investigare a Infractiunilor de Criminalitate Organizata si Terorism,

solicita Garzii Financiare - Comisariatul General, comunicarea obligatiilor fiscale datorate de societate, aferente "substituirii cantitatii de de tutun si folosirii in procesul de fabricare a tigaretelor."

Prin raportul de inspectie fiscala incheiat de Activitatea de Control Fiscal J1 in data de 14.02.2007 - pagina 7, s-a constatat inregistrarea de catre contestatoare a facturii din 28.05.2003 avand inscrisa la rubrica furnizor SC F SRL, factura neavand inscrise elemente cum sunt sediul furnizorului, datele delegatului si mijlocul de transport care a efectuat livrarea cantitatii de tutun. Constatand si faptul ca factura apartine SC F SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceasta nu intruneste calitatea de document justificativ, procedand la diminuarea pierderii fiscale stabilite pentru perioada 2002-2003 de Activitatea de Control Fiscal J2, prin procesul verbal incheiat in 10.03.2006, majorand deasemenea taxa pe valoarea adaugata aferenta lunii iunie 2004 stabilita prin acelasi proces verbal.

In mod similar s-a procedat si cu privire la sumele inscrise in factura din 26.06.2004, avand inscrisa la rubrica furnizor SC F SRL - pagina 9 din raportul de inspectie fiscala.

Organele de inspectie fiscala au valorificat calculul estimativ al numarului de tigarete ce pot fi obtinute din cantitatea de tutun, efectuat la solicitarea organelor de cercetare penala de Garda Financiara - Comisariatul General prin adresa din 18.05.2006, mai sus mentionata, privind neinregistrarea in luna iunie 2004 a veniturilor, taxei pe valoarea adaugata si accizelor, -pagina 9 din raportul de inspectie fiscala.

S-a mai constatat inregistrarea in contabilitate in anul 2005 a facturilor emise de S.C. X Dis S.R.L. si SC L SRL in baza contractelor de distributie din 22.12.2004 si respectiv din 17.12.2004, fara ca acestea sa aiba la baza documente care sa ateste necesitatea efectuarii serviciilor - paginile 24-26 din raportul de inspectie fiscala.

Referitor la contractul de asistenta juridica incheiat de societate in 10.02.2006 cu S.C.P.A. "J", privind asistenta juridica permanenta pe perioada 2006-2007, organele de inspectie fiscala au stabilit ca in lunile martie si aprilie 2006 S.C. X S.R.L. a inregistrat in baza contractului reprezentand consultanta juridica, fara a putea dovedi necesitatea efectuarii cheltuielilor in conditiile in care in perioada respectiva nu a inregistrat venituri impozabile, si fara a refactura contravaloarea serviciilor celorlalti 5 cobeneficiari ai contractului pagina 37 din raportul de inspectie fiscala.

Cu adresa din 23.03.2007 Activitatea de Control Fiscal J1 a înaintat Serviciului Juridic și Contencios din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice J1, sesizarea penală formulată către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism, precum și procesul verbal din 12.02.2007 întocmit în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la 14.02.2007 anexat la decizia de impunere din 21.02.2007 contestată. Prin această sesizare se arată că faptele constatate pot fi de natură celor prevăzute la art.43 din Legea nr.82/1991 republicată, art.9 alin.1 lit. b și c din Legea nr.241/2005, art.43 din Legea nr.82/1991 și art.296¹ lit.b din Legea nr.571/2003.

În drept, art.184 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

"(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

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

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]."

Se reține că între stabilirea obligațiilor bugetare cu titlu de impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată și accize prin decizia de impunere din 21.02.2007 emisă în baza constatarilor din raportul de inspecție din 14.02.2007 și implicit a celor din procesul verbal încheiat în data de 12.02.2007 transmis organelor de cercetare penală, obligații contestate de S.C. X S.R.L., și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei în procedura administrativă.

Această interdependență constă în stabilirea realității operațiunilor privind achiziții de materii prime, servicii de distribuție și consultanță juridică, precum și alte aspecte menționate în procesul verbal, pentru care prioritatea de a se pronunța o au organele de cercetare penală.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei,

motiv pentru care se va suspenda solutionarea contestatiei pe cale administrativa.

In functie de solutia pronuntata pe latura penala, cu caracter definitiv, procedura administrativa va fi reluata in conditiile legii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.48, art.184 si art.186 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Admiterea partiala a contestatiei pentru suma reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata si anulara partiala a deciziei de impunere din 21.02.2007 pentru majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Suspendarea solutionarii cauzei privind S.C. X S.R.L. O1 pentru impozit pe profit; majorari si penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit; taxa pe valoarea adaugata; majorari si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata; accize; majorari si penalitati de intarziere aferente accizelor, pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului organului de inspectie fiscala urmand ca la incetarea motivului care a determinat suspendarea sa fie inaintat organului competent conform legii, pentru solutionarea cauzei in functie de rezolvarea laturii penale.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel O1, in termen de 6 luni de la comunicare.