

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

**DECIZIA NR. 277 - 13.12.2006**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**S.C. "E" S.R.L.,**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, cu privire la contestatia formulata de S.C. "E" S.R.L..

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice, prin care s-au stabilit debite suplimentare in suma totala de ... **RON** reprezentand:

- impozit pe profit suplimentar;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata de plata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice de reprezentantul legal al S.C. "E" S.R.L. la data de 21.03.2006, asa cum reiese din stampila aplicata pe aceasta, in termenul prevăzut de art. 177 (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, fata de data de 20.02.2006, data comunicării deciziei de impunere nr. 34/16.02.2006.

Constatând ca in speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175, art. 176, art. 177 (1) si art. 179 alin.1 lit. c) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Direcția generala de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala este investita sa solutioneze contestatia formulata de S.C. "E" S.R.L..

***I. Prin contestatia formulata, S.C. "E" S.R.L. invoca in sustinerea cauzei urmatoarele argumente:***

S.C. "E" S.R.L. contesta debitul total de ... RON stabilit prin decizia de impunere emisa in baza raportului de inspectie fiscala, si solicita, în temeiul art. 185 (2) din Codul de Procedură Fiscală, "*suspendarea executării actelor administrative atacate, în ceea ce privește sumele neexecutate încă și contestate prin prezenta*".

**A. Cu privire la cheltuielile de transport neacceptate la deducere.**

Referitor la cheltuielile de transport considerate de organul de inspectie fiscala ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit intrucat pe facturi "*nu sunt suficiente elemente pentru justificare prestației*", S.C. "E" S.R.L. sustine urmatoarele:

**a. Factura fiscală emisă de S.C. "AN" S.R.L. - BTACA nr. .../17.01.2004 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate: autovehiculul B-08-..., ruta parcursă (Constanța- București), numele delegatului, valoarea transportului, semnătura și toate datele de identificare ale persoanei care a întocmit factura;

**b. Factura fiscală emisă de S.C. "VA" S.R.L. - CTACD nr. .../26.04.2004 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate: autovehiculul B-07-..., ruta parcursă (Constanța - București), numele delegatului (inclusiv CNP), valoarea transportului, semnătura și toate datele de identificare ale persoanei care a întocmit factura;

**c. Factura fiscală emisă de S.C. "AM" S.R.L. - CTACD nr. .../23.04.2004 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate: autovehiculul B-21-..., ruta parcursă (Constanța - București), numele delegatului (inclusiv CNP), valoarea transportului, semnătura și toate datele de identificare ale persoanei care a întocmit factura;

**d. Factura fiscală emisă de S.C. "CA" S.R.L. - CTACD nr. .../16.10.2004 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate: autovehiculul CT ..., numele delegatului (inclusiv CNP), valoarea transportului, semnătura și toate datele de identificare ale persoanei care a întocmit factura;

**e. Facturile fiscale emise de S.C. "PR" S.R.L. BVDT nr. ... și BACT ...**, cuprind "*toate datele de identificare ale prestatorului serviciului, numărul de curse, precum și dacă acestea au fost efectuate în București sau pe altă rută*", respectiv "*mențiunea <<transport local>> sau în cazul facturii BACT ... mențiunea <<transport Buc-Suceava>>*".

De asemenea, societatea precizeaza faptul ca "*din documentele anexate (Jurnal de vânzări 05.10.2004 Jurnale comerciale de Vânzare 01.01.2005-31.01.2005, Balanță de Verificare Analitică 01.01.2005-31.01.2005 documente contabile ale S.C. "PR" S.R.L.) rezultă cu claritate că sumele indicate în facturile a căror deductibilitate nu a fost recunoscută de organul de control au fost înregistrate ca*

venituri, iar TVA aferentă a fost colectată ... în consecință aceste sume au fost impozitate”.

**f. Factura emisă de S.C. “EX” S.R.L. - BACR nr. .../22.09.2004 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate natura serviciului, valoarea acestuia, ruta (București-Oradea), autovehiculul (SJ-02-...) emitentul facturii (inclusiv CNP), semnătura, ștampila.

S.C. "E" S.R.L. arata ca lipsa plicului de primire prin poștă a facturii, invocata de organul de inspectie fiscala nu poate constitui un motiv pentru neacordarea deductibilitatii cheltuielilor inscrise in aceasta factura.

**g. Factura fiscală emisă de S.C. “VA” S.R.L. - CTACD nr. .../16.10.2004 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate ruta (Port Constanța - București), autovehiculul CT - 16 -..., denumirea delegatului (inclusiv CNP), data și ora semnării facturii, valoarea transportului, semnătura și toate datele de identificare ale persoanei care a întocmit factura;

**h. Facturile fiscale emise de S.C. “SA” S.R.L. IFVDW nr. .../20.11.2004, .../22.11.2004, .../26.11.2004, .../29.11.2004, .../02.12.2004, .../04.12.2004, .../07.12.2004, .../10.12.2004, .../14.12.2004, .../27.12.2004, .../14.12.2004, în valoare de ... ROL + TVA ... ROL** cuprind “toate datele de identificare ale prestatorului serviciului, numărul de curse, ... mențiunea <<transport marfa>>, valoarea fiecărui transport”.

**i. Factura fiscală emisă de S.C. “CO” S.R.L. - BCVEM nr. .../02/11.01.2005 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate ruta (București - Constanța), cantitatea transportată (25 tone), autovehiculul BC - 41 - ..., denumirea delegatului (inclusiv CNP), data și ora semnării facturii, valoarea transportului, semnătura și toate datele de identificare ale persoanei care a întocmit factura;

**j. Factura fiscală emisă de S.C. “MI” S.R.L. - BNVDX nr. .../10.01.2005 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate ruta (București - Constanța), autovehiculul BN - 14 - ..., denumirea delegatului, data și ora semnării facturii, valoarea transportului;

**k. Factura fiscală emisă de S.C. “SO” S.R.L. - CTVDU nr. .../28.03.2005 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate ruta (București - Constanța), cantitatea transportată (22 tone), autovehiculul TM-20 -..., precum și valoarea transportului;

**l. Factura emisă de S.C. “EX” S.R.L. - BVDT nr. .../11.03.2005 - valoare ... ROL + TVA ... ROL** - sunt indicate natura serviciului, valoarea acestuia, emitentul facturii (inclusiv CNP), semnătura, ștampila.

Societatea contestatoare arata ca lipsa plicului de primire prin poștă a facturii, invocata de organul de inspectie fiscala nu poate

constitui un motiv pentru neacordarea deductibilitatii cheltuielilor inscrise in aceasta factura.

In concluzie, S.C. "E" S.R.L. arata ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca facturile in cauza nu au caracter de document justificativ "*fără a se raporta la un text de lege*" si invoca in sustinere prevederile art. 155 alin. 8 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, din care rezulta faptul ca "*obligatia de completare, în mod evident este exclusiv în sarcina EMITENTULUI FACTURII*".

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca "*lipsa foilor de parcurs, sau a plicurilor poștale de primire nu reprezintă o încălcare a normelor imperative cuprinse în Codul fiscal*" si ca "*facturile la care se face referire au caracter de document justificativ deoarece consemnează cheltuieli reale efectuate de societate, cuprind toate informațiile impuse de lege îndeplinind astfel toate condițiile pentru ca sumele înscrise în acestea să fie considerate cheltuieli deductibile la calculul venitului impozabil și a impozitului pe profit*".

### **B. Cu privire la mărfurile cuprinse în avizele de însoțire a mărfurilor considerate prin raport ca fiind nefacturate**

S.C. "E" S.R.L. arata ca "*în realitate constatările cuprinse în raport sunt neîntemeiate*" si ca se disting urmatoarele trei situatii:

#### **a) Situația în care facturile fiscale au fost emise dar nu au fost avute in vedere de organul de inspectie fiscala**

- livrarea catre **S.C. "TU" S.R.L.** cuprinsă în avizul nr. .../24.11.2004 pentru o cantitate de 1450 kg orez vrac în valoare de ... ROL, TVA ... ROL pentru care s-a emis factura fiscală nr. .../24.11.2004;

- livrarea catre **S.C. "SA" S.R.L.** cuprinsă în avizul nr. .../20.01.2005 pentru o cantitate de 10.000 kg orez vrac în valoare de ... ROL, TVA ... ROL și cantitatea cuprinsă în avizul nr. .../27.01.2005 pentru o cantitate de 10.000 kg orez vrac în valoare de ... ROL, TVA ... ROL pentru care s-a emis factura fiscală nr. .../29.01.2005 pentru cantitatea de 20.000 kg în valoare de ... ROL, TVA ... ROL;

- livrarea catre **S.C. "RIO" S.R.L.** cuprinsă în avizul nr. .../29.04.2005 pentru o cantitate de 10.000 kg orez cargo în valoare de ... ROL, TVA ... ROL pentru care s-a emis factura fiscală nr. .../29.04.2005 în valoare de ... ROL, TVA ... ROL;

- livrarea catre **S.C. "RIO" S.R.L.** cuprinsă în avizul nr. .../24.05.2005 pentru o cantitate de 10.000 kg orez alb vrac în valoare de ... ROL, TVA ... ROL pentru care s-a emis factura fiscală nr. .../25.05.2005 în valoare de ... ROL, TVA ... ROL.

#### **b) Situatia privind mărfurile nelivrate**

- S.C. "E" S.R.L. arata ca pentru livrarea inscrise în avizul nr. .../30.01.2004 către S.C. "CO" S.R.L. pentru o cantitate de 15.000 kg

orez alb vrac în valoare de ... ROL, TVA in suma de ... ROL, “marfa nu a fost livrată iar avizul de însoțire a mărfurilor a fost anulat”, la sediul societatii existand “toate cele 3 exemplare originale ale avizului de însoțire a mărfurilor” care “dintr-o eroare nu a fost barat și inscripționat cu cuvântul <<ANULAT>>”.

- Nici pentru livrarea inregistrata in avizul nr. .../23.07.2005 către S.C. “SA” S.R.L. pentru o cantitate de 20.000 kg tărâțe în valoare de ... ROL, TVA in suma de ... ROL, “marfa nu a fost livrată iar avizul de însoțire a mărfurilor a fost anulat”.

- De asemenea, pentru livrarea către S.C. “SA” S.R.L. cuprinsă în avizul nr. .../03.09.2005 pentru o cantitate de 20.000 kg tărâțe în valoare de ... ROL, TVA in suma de ... ROL, “marfa nu a fost livrată iar avizul de însoțire a mărfurilor a fost anulat”.

**c) Situatia in care mărfurile au fost cuprinse în facturi fiscale deși avizele cuprindeau erori de denumire a societăților cumpărătoare.**

Societatea contestatoare sustine ca “din eroare au fost cuprinse neconcordanțe între datele de identificare cuprinse în avize și cele cuprinse în facturi” și ca “acest fapt este dovedit de împrejurarea potrivit careia cantitățile lunare facturate erau cu mult superioare celor indicate în avizele de însoțire a mărfurilor”.

S.C. "E" S.R.L. prezinta exemple din care rezulta ca “mărfurile indicate au fost în realitate facturate și sumele cuprinse au făcut parte din baza de impozitare atât pentru impozitul pe profit cât și pentru TVA”.

**C. Cu privire la recalcularea impozitului pe profit și TVA urmare a recalculării costului de producție.**

Societatea contestatoare descrie inregistrările contabile efectuate și arata ca veniturile realizate din comercializarea vrac a produsului sunt inregistrate în contul 701 iar cele obtinute din vanzarea produsului ambalat în contul 707.

De asemenea, S.C. "E" S.R.L. arata ca desi organul de inspectie fiscala a aplicat metoda costului de productie si nu cea aplicata de societate care implica un pret prestabilit, “calculele efectuate de echipa de control nu sunt corecte”.

Erorile constau pe de o parte în faptul ca s-au luat în calcul cheltuielile cu chiriile și serviciile prestate de terti aferente unei perioade de 6 luni, respectiv de 3 luni, iar pe de alta parte nu au fost avute în vedere “pe lângă veniturile înregistrate în contul 701 (venituri din uz produse finite) și veniturile produse finite ambalate înregistrate în contul 707 (venituri din vânzarea de mărfuri)”.

Societatea arata ca aceasta omisiune a veniturilor inregistrate in contul 707 are ca si consecinta faptul ca aceste *“produse finite ambalate înregistrate în contul 707 ar trebui să se regăsească în stocul de produse finite la finele lunii”*, fapt ce nu concorda cu realitatea si denatureaza rezultatul financiar al societatii.

**D. Cu privire la recalcularea impozitului pe profit și TVA urmare a nerecunoașterii deductibilității sumelor achitate de societate și considerate de organul de control ca fiind discounturi.**

S.C. "E" S.R.L. arata ca o parte din facturile in cauza reprezinta *“facturi prin care s-au corectat erori strecurate în documente fiscale”* si invoca in sustinere art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la celelalte facturi de discount, societatea contestatoare arata ca *“nu a prezentat un contract în sensul de instrumentum - un înscris în care să se materializeze voința comună a părților contractante”*, dar ca, in conformitate cu art. 46 din Codul comercial, acceptarea facturilor probeaza existenta contractului in sens juridic.

Facturile in cauza sunt acceptate *“din momentul emiterii acestora de către comerciantul care este de acord cu acordarea discountului”*.

De asemenea, societatea contestatoare sustine ca prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, invocate de organul de inspectie fiscala, nu au fost incalcate intrucat *“aceste cheltuieli au la bază facturi fiscale, acestea fiind completate potrivit dispozițiilor legale în materie fiind identificate toate elementele cerute de lege”* iar *“lipsa contractului care a stat la baza facturii nu lipsește acest document de calitatea sa de a fi document justificativ”*.

S.C. "E" S.R.L. solicita *“în temeiul art. 185 (2) din Codul de Procedură Fiscală, suspendarea executării actelor administrative atacate, în ceea ce privește sumele neexecutate încă și contestate prin prezenta”*.

***II. Prin decizia de impunere din data de 16.02.2006 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice Ilfov - Activitatea control fiscal au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006:***

S.C. "E" S.R.L. este o societate comerciala cu capital privat strain care are ca principal obiect de activitate fabricarea produselor de morarit.

### **I. IMPOZITUL PE PROFIT**

Verificarea a vizat perioada noiembrie 2003 - septembrie 2005.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca "S.C. "E" S.R.L. a inregistrat in contabilitate facturi de prestări servicii transport" care nu cuprind "suficiente elemente pentru justificarea prestației".

Astfel, "facturile respective nu au ca justificare foaia de parcurs pe baza căreia se factueaza" si "din facturi nu reiese distanța, ruta parcursa, numărul de kilometri parcursi, sau numărul de inmatriculare al autovehiculului care a efectuat transportul si nici nu exista semnatura de primire a facturii", iar in cazul facturilor "transmise prin posta nu a putut fi prezentat plicul de corespondenta care justifica inscrierea pe factura la rubrica primire a mențiunii « posta »".

In conformitate cu prevederile art. 21, pct. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a identificat "avize de însoțire marfa pentru care societatea nu a intocmit facturi fiscale".

Avand in vedere ca "produsele care au fost livrate cu avize de insotire marfa fara a fi facturate sunt specifice obiectului de activitate al societății" si ca "urmarea fireasca a livrărilor de marfa efectuate pe baza de avize de insotire marfa este obținerea de venituri si colectarea taxei pe valoarea adăugata", in baza art. 19 alin.1 si art. 155 alin. (1) si alin. (3) din Legea nr. 571/2003 republicata, organul de inspectie fiscala "considera livrările efectuate pe baza de avize de insotire marfa si fara a fi facturate ca fiind venituri realizate iar TVA se va colecta in cota de 19% la fiecare livrare efectuata corespunzător cu lunile calendaristice in care aceste tranzacții economice au avut loc".

Organul de inspectie fiscala "a procedat la recalcularea costului de producție conform O.M.F. nr. 306/2002 privind aprobarea Reglementarilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene, cap 2, Secțiunea 3 pct. 3.1 lit a)", pornind de la prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, si ale art. 13 din Legea nr. 82/1991 privind Legea Contabilității republicata.

Totodata, organul de inspectie fiscala a constatat ca "societatea in perioada verificata a acordat discounturi" fara a "prezenta contractele incheiate cu societățile comerciale căruia i-a acordat

*discounturi, in care sa se precizeze cota procentuala de discount acordat sau alta modalitate de calcul a acestuia*".

Conform prevederilor art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal republicat, organul de inspectie fiscala a stabilit ca discounturile acordate nu sunt deductibile fiscal.

## **II. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile de prestari servicii transport neacceptate la deducere la capitolul "I. Impozit pe profit", S.C. "E" S.R.L. nu are drept de deducere, iar pentru livrarile efectuate pe baza de avize de insotire marfa nefacturate, cat si pentru discounturile acordate pentru care nu a prezentat contracte, societatea contestatoare este obligata sa colecteze taxa pe valoarea adaugata.

***III. Luand in considerare constatarile organului de control, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:***

Verificarea a cuprins perioada noiembrie 2003 - septembrie 2005.

***1. Referitor la cheltuielile inregistrate in baza facturilor emise de prestatorii de servicii de transport in suma totala de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilitatii fiscale a acestora in conditiile in care, in raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006 nu se prezinta o analiza detaliata a acestor cheltuieli sub aspectul realitatii efectuării serviciilor de transport.***

In fapt, organul de inspectie fiscala a stabilit ca facturile de prestari servicii de transport inregistrate de S.C. "E" S.R.L. nu cuprind "*suficiente elemente pentru justificarea prestației*", cheltuielile aferente acestora fiind nedeductibile fiscal.

Temeiul legal invocat de organul de inspectie fiscala in baza caruia a incadrat respectivele cheltuieli in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal este art. 21 pct. 4 lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, care precizeaza urmatoarele:

*"Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]"*



*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”.*

Conform raportului de inspectie fiscala din data de 15.02.2006, *“din facturi nu reiese distanța, ruta parcursa, numărul de kilometri parcursi, sau numarul de inmatriculare al autovehiculului care a efectuat transportul si nici nu exista semnatura de primire a facturii”.*

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se retine ca in referatul intocmit de organul de inspectie fiscala sunt prezentate *“motivele de fapt pentru care nu au fost acceptate la deducere cheltuielile”* inregistrate in baza unor facturi.

Astfel, organul de inspectie fiscala stabileste ca factura fiscala emisa de S.C. “Va” S.R.L. nr. .../26.04.2004, factura fiscala emisa de S.C. “Val” S.R.L. nr. .../16.10.2004, factura fiscala emisa de S.C. “Co” S.R.L. nr. .../11.03.2005 si factura fiscala emisa de S.C. “Mi” S.R.L. nr. .../10.01.2005, *“nu contin numarul de kilometri parcursi si numarul de curse efectuate”.*

Analizand facturile fiscale sus mentionate anexate la contestatie de S.C. "E" S.R.L., se retine ca toate, la rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor”, au consemnata ruta Constanta - Bucuresti.

Avand in vedere faptul ca facturile in cauza sunt corect completate la toate rubricile si au consemnata si ruta pe care s-a efectuat transportul, se retine ca *“numarul de kilometri parcursi si numarul de curse efectuate”* constituie o informatie superflua care poate fi dedusa din datele consemnate in facturile respective.

Referitor la factura fiscala nr. .../22.09.2004 emisa de S.C. “Ex” S.R.L., se retine ca aceasta este corect completata la toate rubricile, iar faptul ca *“nu a putut fi prezentat plicul de corespondenta care justifica inscrierea pe factura la rubrica primire a mențiunii « posta »”*, nu poate constitui un argument pentru neacordarea deductibilitatii cheltuielilor aferente acesteia, primirea fiind confirmata de existenta fizica a documentului la S.C. "E" S.R.L..

De asemenea, se retine ca S.C. "E" S.R.L. a conexasat la contestatia formulata anexa la factura fiscala nr. .../11.03.2005 emisa de S.C. “Ex” S.R.L., organul de inspectie fiscala urmand a se pronunta asupra deductibilitatii cheltuielii aferente acestei facturi in conditiile prezentarii anexei in cauza.

Fata de cele prezentate anterior se retine ca la incadrarea cheltuielilor cu servicii de transport, organul de inspectie fiscala a avut in vedere numai aspectul formal al prestatiei, respectiv modul de completare a facturilor, fara a analiza latura de fond a acesteia in sensul art. 21 (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, potrivit caruia *“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”.*

In aceste conditii, in vederea justei incadrari a acestor cheltuieli din punct de vedere fiscal, organul de inspectie fiscala avea obligatia de a analiza daca cheltuielile in cauza sunt justificate avand in vedere specificul activitatii desfasurate de S.C. "E" S.R.L., respectiv import de materie prima, prelucrare si comercializare, daca eventualele cheltuieli cu servicii de transport constituie o componenta a pretului de vanzare a produsului finit, cu alte cuvinte daca aceste cheltuieli au un corespondent in veniturile obtinute de societate.

Totodata, se retine ca organul de inspectie fiscala nu s-a pronuntat asupra facturilor fiscale nr. .../21.01.2005, nr. .../24.01.2005, nr. .../26.01.2005 si nr. .../26.08.2004 emise de S.C. "Pr" S.R.L., pentru care S.C. "E" S.R.L. a anexat la dosarul contestatiei documente din care rezulta ca acestea au fost inregistrate si deci impozitate la societatea emitenta.

Fata de cele retinute anterior si avand in vedere prevederile art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *“(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”*, capitolul “Impozit pe profit” paragraful vizand cheltuielile cu servicii de transport in suma totala de ... lei, din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006 in baza caruia s-a emis decizia de impunere din data de 16.02.2006 va fi desfiintat, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat a aceluiasi impozit, vizand aceeași perioada, avand in vedere retinerile din prezenta decizie cat si sustinerile societatii contestatoare.

Pe cale de consecinta se va desfiinta si capitolul “Taxa pe valoarea adaugata” - paragraful privind taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei aferenta cheltuielilor cu servicii de transport din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006 in baza caruia s-a emis decizia de impunere din data de 16.02.2006, urmand ca o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat sa verifice aceeași taxa, vizand aceeași perioada.

***2. Referitor la veniturile suplimentare aferente avizelor de insotire a marfii pentru care nu s-au intocmit facturi in suma totala de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului acestora in***

***conditiile in care constatarile din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006 nu concorda cu unele din documentele prezentate de S.C. "E" S.R.L..***

In fapt, organul de inspectie fiscala a intregit veniturile inregistrate de S.C. "E" S.R.L. cu contravaloarea marfurilor din avize de insotire a marfii pentru care nu s-au intocmit facturi fiscale.

Prin contestatia formulata, S.C. "E" S.R.L. arata ca pentru o parte din avizele de insotire a marfii au fost intocmite facturi fiscale care nu au fost avute in vedere de organul de inspectie fiscala, pentru unele *"marfa nu a fost livrată iar avizul de însoțire a mărfurilor a fost anulat"*, iar in altele *"din eroare au fost cuprinse neconcordanțe între datele de identificare cuprinse în avize și cele cuprinse în facturi"*.

S.C. "E" S.R.L. a anexat la dosarul contestatiei o serie de facturi asupra carora, organul de inspectie fiscala, prin referatul din dosarul cauzei, s-a pronuntat dupa cum urmeaza:

- la factura fiscală nr. .../24.11.2004 privind livrarea catre S.C. "TU" S.R.L. si la factura fiscală nr. .../29.04.2005 privind livrarea catre S.C. "RIO" S.R.L., *"la data inspectiei fiscale organul de inspectie fiscala a constatat ca pe factura nu era inscris numarul avizului de insotire a marfii asa cum este prezentata factura in dosarul contestatiei"*.

- factura fiscală nr. .../29.01.2005 privind livrarile catre S.C. "SA" S.R.L. aferente avizului nr. .../20.01.2005 si avizului nr. .../27.01.2005, *"nu are scris numarul avizului de insotire a marfii, fapt ce demonstreaza ... neconcordanta intre facturile fiscale si avizele de insotire aferente"*.

- la factura fiscală nr. .../25.05.2005 privind livrarea catre S.C. "RIO" S.R.L., organul de inspectie fiscala constata ca datele cuprinse în avizul nr. .../24.05.2005 concorda cu cele din factura, dar in contestatie, S.C. "E" S.R.L. se refera la alta cantitate de marfa.

In drept, potrivit art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *"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"*.

Fata de cele de mai sus, se retine ca organul de inspectie fiscala s-a limitat la a consemna unele constatari privind datele completate in facturi fara a concluziona daca in baza acestor constatari, facturile fiscale in cauza pot sau nu sa fie considerate ca fiind aferente avizelor respective si, pe cale de consecinta, daca in baza acestor argumente veniturile S.C. "E" S.R.L. se vor majora cu contravaloarea avizelor de insotire a marfii.

De asemenea, se retine ca mentionarea in contestatie a unei alte cantitati de marfa decat cea evidentiata in aviz si factura fiscala corespondenta, nu poate constitui un argument in baza caruia sa se stabileasca ca pentru avizul in cauza nu s-a intocmit factura

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei conform careia avizul nr. .../30.01.2004 către S.C. "CO" S.R.L. a fost anulat, la sediul societatii existand *"toate cele 3 exemplare originale ale avizului de însoțire a mărfurilor"*, organul de inspectie fiscala arata ca *"acesta nu a fost anexat la dosarul contestatiei"*, iar referitor la avizul nr. .../23.07.2005 si avizul nr. .../03.09.2005, ambele către S.C. "SA" S.R.L., organul de inspectie fiscala arata ca *"a fost anulat ulterior incheierii raportului de inspectie fiscala"*.

In aceste conditii, se retine ca organul de inspectie fiscala nu a prezentat o analiza detaliata a corespondentei dintre avizele de insotire a marfii si facturile fiscale intocmite de societate in perioada supusa verificarii astfel incat sa rezulte cu claritate care sunt argumentele care au condus la concluzia certa ca pentru un numar de avize nu s-au intocmit facturi si nu s-au inregistrat venituri.

De asemenea, se retine ca argumentele de genul *"la data inspectiei fiscale organul de inspectie fiscala a constatat ca pe factura nu era inscris numarul avizului de insotire a marfii"* sau *"a fost anulat ulterior incheierii raportului de inspectie fiscala"* nu conduc la o concluzie certa, in sensul ca nu rezulta daca documentele anexate la contestatie sunt sau nu cele reale sau daca au fost modificate ulterior.

Totodata se retine ca *"neconcordanta intre facturile fiscale si avizele de insotire aferente"* nu rezulta numai din faptul ca pe o factura nu s-a completat numarul avizului de insotire a marfii, aceasta putand fi stabilita prin analiza cantitatilor de marfa facturate raportat la cantitatile din avize, avand in vedere art.155 (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata, conform caruia *"Pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire, factura fiscală trebuie emisă în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data livrării, fără a depăși finele lunii în care a avut loc livrarea"*.

Fata de cele retinute anterior si avand in vedere prevederile art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *"(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"*, capitolul "Impozit pe profit" paragraful vizand veniturile aferente avizelor de insotire a marfii pentru care S.C. "E" S.R.L. nu a intocmit facturi fiscale in suma totala de ... lei, din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006 in baza caruia s-a emis decizia de impunere din data de 16.02.2006 va fi desfiintat, cu

consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat a aceluasi impozit, vizand aceeași perioada, avand in vedere retinerile din prezenta decizie cat si sustinerile societatii contestatoare.

Pe cale de consecinta se va desfiinta si capitolul "Taxa pe valoarea adaugata" - paragraful privind taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei aferenta veniturile constituite in baza avizelor de insotire a marfii pentru care S.C. "E" S.R.L. nu a intocmit facturi fiscale, din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006, urmand ca o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat sa verifice aceeași taxa, vizand aceeași perioada.

***3. Referitor la veniturile suplimentare in suma totala de ... lei rezultate in urma recalcularii costurilor de productie, cauza supusa solutionarii este daca Agenția Naționala de Administrare Fiscala prin Direcția generala de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra cuantumului acestora in conditiile in care, prin contestatia formulata, S.C. "E" S.R.L. isi insuseste recalcularea costurilor de productie dar sustine ca "organul de inspectie fiscala a calculat eronat costul de productie".***

In fapt, organul de inspectie fiscala a recalculat costul de producție conform O.M.F. nr. 306/2002 privind aprobarea Reglementarilor contabile simplificate armonizate cu directivele europene, cap 2, Secțiunea 3 pct. 3.1 lit. a).

Prin contestatia formulata, S.C. "E" S.R.L. a refacut "calcululele efectuate de organul de inspectie fiscala aplicand metoda costului de productie", rezultatul obtinut fiind diferit de cel din raportul de inspectie fiscala nr. 201/15.02.2006.

Conform sustinerilor societatii contestatoare, diferenta provine pe de o parte din faptul ca valorile chiriilor si serviciilor prestate de terti luate in calcul sunt "afereute unei perioade de 6 luni, iar serviciile pe 3 luni", iar pe de alta parte datorita faptului ca "nu au luat in considerare pe langa veniturile inregistrate in contul 701 (venituri din uz produse finite) si veniturile produse finite ambalate inregistrate in contul 707 (venituri din vanzarea marfurilor)".

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca in registrul jurnal martie 2004, in contul 612 "Cheltuieli cu redeventele, locatiile si chiriile" figureaza inregistrata valoarea integrala a chiriei pe lunile aprilie - septembrie 2004 aferenta facturii fiscale nr. .../22.03.2004, iar in fisa analitica a contului 612 pe luna aprilie 2004 este

evidentiata chiria aferenta unei singure luni in urma corectiei efectuate prin nota contabila nr. 2.

De asemenea, in registrul jurnal martie 2004, in contul 628 "Alte cheltuieli cu servicii prestate de terti" figureaza inregistrata suma a trei facturi fiscale reprezentand contravaloarea serviciilor prestate in lunile ianuarie - martie 2004.

In aceste conditii, se retine ca organul de inspectie fiscala nu se pronunta asupra acestor aspecte contradictorii si nu explicita in raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006 care a fost ratiunea pentru care, la recalcularea costurilor de productie nu a avut in vedere corectia efectuate prin nota contabila nr. 2.

In ceea ce priveste sustinerea S.C. "E" S.R.L. conform careia organele de inspectie fiscala "*nu au luat in considerare ... si veniturile produse finite ambalate inregistrate in contul 707 (venituri din vanzarea marfurilor)*", se retine ca organele de inspectie fiscala, in referatul anexat la dosarul cauzei, mentioneaza numai faptul ca acest cont "*a fost utilizat in mod eronat de societate, incalcand prevederile Legii nr. 82/1991*", fara a explicita in ce consta utilizarea eronata a contului 707 si fara a avea in vedere explicatiile societatii contestatoare potrivit carora in contul 701 inregistreaza veniturile din vanzarea "*produsului finit orez vrac*", iar in contul 707, veniturile din vanzarea "*produsului finit orez ambalat*".

Avand in vedere cele prezentate anterior, se retine ca diferenta dintre rezultatul recalcularii costurilor de productie efectuata de organul de inspectie fiscala si cel obtinut si implicit acceptata de S.C. "E" S.R.L. provenind din elementele detaliate mai sus, nu este analizata si explicata prin raportul de inspectie fiscala nr. 201/15.02.2006.

Fata de cele retinute anterior si avand in vedere prevederile art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca "*(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*", capitolul "Impozit pe profit" paragraful vizand veniturile suplimentare in suma totala de ... lei rezultate in urma recalcularii costurilor de productie, din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006 in baza caruia s-a emis decizia de impunere nr. .../16.02.2006 va fi desfiintat, cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat a aceluasi impozit, vizand aceeasi perioada.

La reverificare, organul de inspectie fiscala va analiza si se va pronunta numai asupra eventualei diferente fata de rezultatul recalcularii costurilor de productie efectuata si acceptata de S.C. "E" S.R.L., avand in vedere retinerile din prezenta decizie cat si sustinerile societatii contestatoare.

Pe cale de consecinta se va desfiinta si capitolul "Taxa pe valoarea adaugata" - paragraful privind taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei rezultata urmare a recalcularii costurilor de productie, din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006, urmand ca o alta echipa decat cea care a intocmit actul de control contestat sa verifice aceeasi taxa, vizand aceeasi perioada.

Avand in vedere faptul ca din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006 in baza caruia s-a emis decizia de impunere din data de 16.02.2006, cuantumul impozitului pe profit suplimentar cu accesoriilor aferente cat si cel al taxei pe valoarea adaugata aferenta cu accesoriile, nu poate fi defalcat pe categorii de cheltuieli sau venituri, astfel incat sa fie posibila solutionarea distincta a acestora, capitolul "Impozit pe profit" si capitolul "Taxa pe valoarea adaugata" din raportul de inspectie fiscala din data de 15.02.2006 va fi desfiintat cu consecinta reverificarii de catre o alta echipa a acelorasi impozite si taxe, pe aceeasi perioada, conform retinerilor din prezenta decizie.

## **II.Cerea de suspendare a executarii actului administrativ - fiscal**

*Referitor la cererea de suspendare a executarii actului administrativ - fiscal, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala poate suspenda executarea sumei totale de ... lei stabilita prin decizia de impunere din data de /16.02.2006 emisa in baza raportului de inspectie fiscala din data de 15.02.2006.*

In fapt, prin contestatia formulata S.C. "E" S.R.L. solicita suspendarea executarii sumei contestate stabilita prin decizia de impunere din data de 16.02.2006.

In drept, art.185 (2) "*Suspendarea executării actului administrativ fiscal*" din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

*"(2) Organul de solutionare a contestatiei poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la solutionarea contestatiei, la cererea temeinic justificată a contestatorului."*

In aceste conditii si avand in vedere solutia pronuntata prin prezenta decizie, respectiv desfiintarea deciziei de impunere cu consecinta repunerii partilor in situatia anterioara si reverificarea societatii pe aceeasi perioada si pentru aceleasi obligatii, cererea de

suspendare a executarii a ramas fara obiect, contestatia societatii fiind solutionata in sistemul cailor administrative de atac.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 21 (1), (4) lit. f), art.155 (3) din Legea nr. 571/2003, cap 2, Secțiunea 3 pct. 3.1 lit. a) din O.M.F. nr. 306/2002, art. 6, art.185 (2), art. 186 (3) din O.G. nr. 92/2003, se

### **DECIDE**

1. Desfiintarea deciziei de impunere din data de 16.02.2006 pentru suma totala de ... **lei** reprezentand:

- impozit pe profit suplimentar;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata de plata;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata,

urmand ca organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa decat cea care a intocmit actul contestat, sa reanalizeze situatia de fapt pentru aceleasi obligatii bugetare si aceeasi perioada avand in vedere cele retinute in cuprinsul prezentei decizii si actele normative incidente in materie in perioada verificata.

2. Respingerea ca fara obiect a cererii de suspendare a executarii deciziei de impunere din data de 16.02.2006.

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

ANEXA LA DECIZIA nr. 277/13.12.2006

### **Procedura**



- neanalizarea de catre organele de inspectie fiscala a documentelor prezentate de societate