



Ministerul Finanțelor Publice



Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 105

din 30.09.2009

privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.A. din localitatea,
județul, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului sub nr. din 24.08.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr. din 17.08.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 24.08.2009, cu privire la contestația formulată de **S.C. S.A.** din localitatea, ..., județul

S.C. S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 10.07.2009, privind suma de **....lei**, reprezentând:

-lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. S.A. prin cererea formulată contestă impozitul pe profit în sumă delei, majorările de întârziere aferente de lei, taxa pe valoarea adăugată de lei și majorările aferente de lei și solicită anularea Decizie de impunere nr. din 10.07.2009.

1. La **punctul 1.3** din raportul de inspecție fiscală se precizează că în perioada martie 2007 – iulie 2007 societatea a înregistrat în contul 6021 suma delei, reprezentând contravaloare materiale de construcții folosite la modernizarea cabanei Organele de control nu au acordat dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli.

Societatea consideră că nu poate fi majorată valoarea clădirii cu suma respectivă, întrucât cheltuielile sunt de reparații și întreținere, respectiv materiale de curățenie, șervețele, hârtie, role casă, întrerupătoare, broască ușă, bandă izolatoare, mecanism grup sanitar, becuri, vopsea, pahare etc., ce au fost utilizate la întreținerea cabanei.

2. La **punctul 1.5** din raportul de inspecție fiscală se precizează că în lunile decembrie 2007 – mai 2008 societatea a înregistrat două facturi fiscale, emise de S.C. S.R.L., reprezentând prestări servicii pentru divizare, conform contractului nr. din 07.12.2007 în valoare delei și TVA de lei și nr. din 02.05.2008 în valoare delei și TVA delei, divizare ce nu a mai avut loc.

Societatea contestă măsura organelor de inspecție fiscală privind neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor în sumă de lei (....lei +lei), susținând că efectuarea cheltuielilor pentru divizarea societății și încheierea unui contract cu o firmă specializată pentru efectuarea proiectului a fost aprobată de Adunarea Generală a Acționarilor.

De asemenea, susține că divizarea a avut ca scop principal îmbunătățirea activității societății și majorarea veniturilor printr-o mai bună administrare a activelor, iar faptul că ulterior divizarea nu a fost finalizată nu are legătură cu oportunitatea și legalitatea operațiunilor.

3. La **punctul 1.6** din raportul de inspecție fiscală se precizează că în cursul anului 2007 societatea a înregistrat provizioane pentru deprecierea clienților în sumă de lei (cont 491), din care la sfârșitul anului 2007 se stinge suma de lei prin înregistrarea acestora pe venituri.

În urma verificării s-a stabilit că diferența de lei trebuia inclusă pe venituri deoarece nu sunt provizioane deductibile.

Societatea susține că a constituit provizioane în sumă de lei pentru clienți neîncașați, cu o vechime mai mare de 270 zile de la data scadenței, după cum urmează:

- lei pentru S.C. S.A.;
- lei pentru S.C.S.A.;
- lei pentru
- lei pentru

De asemenea, contestatoarea susține că aceste provizioane au fost considerate deductibile fiscal în limita unui procent de 30%, respectiv în

sumă de lei, conform art. 22 lit. c) din Legea nr. 571/2003, și că până la data controlului clienții respectivi nu au fost încasați.

4. La **punctul 1.7** din raportul de inspecție fiscală se precizează că în perioada verificată societatea a achiziționat servicii turistice de la diverși agenți de turism care apoi le revinde diverselor persoanelor fizice la un preț mai mic decât prețul de achiziție.

Societatea susține că potrivit evidenței contabile, situația prestărilor turistice se prezintă astfel:

Lei

| PERIOADA | SUMA SERVICIILOR TURISTICE ACHIZIȚIONATE | SUMA SERVICIILOR TURISTICE VÂNDUTE | DIFERENȚE |
|-------------------------|----------------------------------------------------------|---------------------------------------------|-----------|
| Mai 2007 | ..... | ..... |  |
| Iunie 2007 | ..... | ..... |  |
| Total trim. II 2007 | (628=401) | (411=708 .....) | ..... |
| Iulie 2007 | ..... | ..... |  |
| August 2007 | ..... | ..... |  |
| Septembrie 2007 | ..... | ..... |  |
| Total trim. III 2007 | (628=401 624=401 4426=401) | (411=708 .....) | ..... |
| Iunie 2008 | ..... | ..... |  |
| Total trim. II 2008 | 628=401 | 411=708 ..... | ..... |
| Iulie 2008 | ..... | ..... |  |
| August 2008 | ..... | ..... |  |
| Total trim. III 2008 |628=401 |411=708.....411=708 | + |

Societatea susține că organele de control au calculat eronat diferența de profit impozabil aferentă anului 2007 ca urmare a serviciilor turistice achiziționate în trim. II și trim. III, în sumă de **.....lei, valoarea corectă fiind de lei**, iar pentru anul 2008 societatea nu datorează impozit pe profit suplimentar.

6. La **punctul 1.8** din raportul de inspecție fiscală se precizează că în luna decembrie 2006 societatea a înregistrat cheltuieli cu combustibilul pentru perioada 01 ianuarie 2007 – 05 ianuarie 2007 (cont 6022) în sumă de **.....lei**. Organele de control nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor respective în anul 2006, considerând că acestea aparțin perioadei 01 ianuarie 2007 – 05 ianuarie 2007.

Societatea susține că suma delei reprezintă cheltuieli cu combustibilul ce au la bază documente justificative emise și contabilizate în luna decembrie 2006.

7. La **punctul 1.9** din raportul de inspecție fiscală se precizează că în lunile iunie 2007 și decembrie 2007 societatea a înregistrat în contul 635 cheltuieli cu impozitul pe clădiri aferente anului 2006, în sumă delei, din carelei în luna iunie 2007 șilei în luna decembrie 2007.

Referitor la impozitul pe clădiri în sumă de **....lei**, aferent anului 2006, societatea susține că plata nu s-a făcut în anul 2006 din lipsa disponibilităților financiare.

Societatea susține că aceasta este o cheltuială legală, certă și exigibilă.

8. La **punctul 1.10** din raportul de inspecție fiscală se precizează că în anul 2007 organele de inspecție fiscală au stabilit un profit suplimentar de **.... lei**, ca urmare a înregistrării eronate a veniturilor din anul 2007 (....lei prin declarația 101, față de lei veniturile evidențiate în jurnalul de vânzări pentru anul 2007).

Societatea susține că suma corectă este delei și reprezintă totalul facturilor emise și înregistrate în conturile de venituri în anul 2007 și nu cele înscrise în jurnalul de vânzări care s-a întocmit eronat, din cauza neînscrierii în jurnal a unei stornări (diferență la o factură emisă).

9. La **punctul 1.11** din raportul de inspecție fiscală se precizează că în cursul anului 2007 societatea verificată a descărcat pe total an marfă din gestiune mai mult cu suma delei, față de cât s-a înregistrat în contul 707 și contul 7727 - TVA colectată, rezultând o diferență de **.... lei**, care nu s-a înregistrat în contul de venituri cu vânzarea mărfii.

Societatea susține că diferența de lei considerată de organele de control ca neînregistrată la veniturile din anul 2007 s-a stabilit eronat, ca urmare a corespondenței făcute între veniturile evidențiate în conturile 707, 4427 și conturile de mărfuri. În realitate, suma de lei, din contul 3711 din bilanța de verificare, nu constituie vânzări de mărfuri, ci transfer între gestiuni.

Societatea consideră că organele de control au majorat nejustificat profitul impozabil cu suma delei, reprezentând:

-lei materiale folosite la modernizarea cabanei;
- lei cheltuieli divizare;
- lei provizioane;
-lei servicii turistice;
-lei cheltuieli cu combustibilul;
-lei impozit clădiri;

- lei diferență venituri 2007;
- lei venituri din vânzarea mărfurilor pentru anul 2007.

10. Referitor la taxa pe valoarea adăugată, societatea precizează că în perioada octombrie 2006 – decembrie 2006 cheltuielile de protocol au fost stabilite eronat de către organul fiscal la suma delei, valoarea corectă a acestora fiind de lei pentru care **societatea a înregistrat TVA deductibilă de numai lei și nu delei**, cum s-a reținut în raport.

De asemenea, susține că s-a procedat eronat la neacordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată aferentă prestărilor de servicii privind proiectul de divizare în sumă de **.....lei**, cum eronat s-a procedat și la calcularea sumei de **.....lei**, reprezentând TVA aferentă diferențelor de valoare între veniturile înregistrate în jurnalul conturilor de mărfuri.

Totodată, consideră eronată și stabilirea taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.....lei**, prin aplicarea automată a procentului de TVA asupra diferenței veniturilor evidențiate în jurnalul de vânzări și în balanța de verificare, întrucât valoarea corectă o constituie veniturile din balanța de verificare, în jurnalul de vânzări existând unele erori de calcul.

Societatea susține că s-a reținut eronat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de **..... lei** și majorări de întârziere de **..... lei**.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, organele de control au stabilit că societatea datorează suplimentar la bugetul de stat un impozit pe profit delei și majorări de întârziere aferente delei, precum și o taxă pe valoarea adăugată de lei și majorări de întârziere aferente de lei.

Inspecția fiscală s-a efectuat pentru perioada 01.10.2006 – 31.03.2009.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă delei, contestat de societate, organele de control au stabilit următoarele:

1.3 În perioada martie 2007 – iulie 2007 societatea a înregistrat în contul 6021 suma de **.....lei** (..... lei în trim. II și lei în trim. III), reprezentând materiale de construcții folosite la modernizarea cabanei Organele de control consideră că societatea avea obligația majorării valorii clădirii.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 24 alin. (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.5 În lunile decembrie 2007 și mai 2008 societatea verificată a înregistrat două facturi fiscale emise de S.C. S.R.L., reprezentând prestări servicii pentru divizare, conform Contractului nr. din 07.12.2007 în sumă delei și TVA aferentă de lei și nr. din 02.05.2008 în valoarea delei și TVA aferentă delei, divizare ce nu a mai avut loc. Organele de control nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor privind divizarea în sumă de lei (....lei +lei).

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.6 În cursul anului 2007 societatea verificată a înregistrat provizioane pentru deprecierea clienților în sumă de lei (în cont 491), din care la sfârșitul anului 2007 s-a stins suma de lei, prin înregistrarea veniturilor. În urma verificării s-a stabilit că diferența de lei trebuia inclusă pe venituri pe motiv că nu sunt provizioane deductibile conform Codului fiscal.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 22 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.7 Organele de control au constatat că societatea a achiziționat servicii turistice de la diverși agenți de turism, care apoi le revinde diverselor persoane fizice la un preț mai mic decât prețul de achiziție. În urma verificării s-a stabilit o diferență de profit impozabil delei, după cum urmează:

-lei profit impozabil pentru trim. II 2007;
-lei profit impozabil pentru trim. III 2007;
-lei profit impozabil pentru trim. II 2008;
- lei profit impozabil pentru trim. III 2007.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.8 Organele de control au constatat că în luna decembrie 2006 societatea verificată a înregistrat cheltuieli cu combustibilul aferente perioadei 01 ianuarie 2007 – 05 ianuarie 2007 (cont 6022) în sumă delei, motiv pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor respective în anul 2006.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.9 În lunile iunie 2007 și decembrie 2007 societatea a înregistrat în contul 635 cheltuieli cu impozitul pe clădiri aferente anului 2006 în sumă delei, care nu sunt deductibile în anul respectiv, din care:

-lei în luna iunie 2007;
-lei în luna decembrie 2007.

1.10 În anul 2007 organele de control au stabilit un profit suplimentar de lei, pe motiv că societatea a înregistrat eronat veniturile din anul 2007 (.....lei declarat prin declarația 101, față de lei venituri evidențiate în jurnalul de vânzări aferente anului 2007).

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

1.11 În cursul anului 2007 societatea verificată a descărcat marfă din gestiune mai mult cu suma delei, față de cea înregistrată în conturile 707 și 4427, rezultând o diferență de lei care nu s-a înregistrat în contul de venituri cu vânzarea mărfurilor, din care:

- cu lei s-a majorat profitul impozabil în trim. I 2007;
- cu lei s-a majorat profitul impozabil în trim. II 2007;
- cu lei s-a micșorat profitul impozabil în trim. III 2007;
- culei s-a micșorat profitul impozabil în trim. IV 2007.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării efectuate pentru trim. IV 2006 s-a stabilit un profit impozabil suplimentar de lei și un impozit pe profit aferent de lei.

Pentru anul 2007 s-a stabilit un profit impozabil suplimentar de lei și un impozit pe profit aferent de lei.

Pentru anul 2008 s-a stabilit un profit impozabil suplimentar delei și un impozit pe profit aferent de lei.

Pentru neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă totală delei, s-au calculat majorări de întârziere aferente delei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, contestată de societate, organele de control au stabilit următoarele:

2.1 În luna decembrie 2006 societatea a înregistrat cheltuieli cu protocolul nedeductibile fiscal în sumă delei, pentru care a dedus TVA la momentul achiziției. Organele de inspecție nu acordă dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă, în sumă delei (.....lei x 19%).

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.2 În lunile decembrie 2007 și mai 2008 societatea a înregistrat două facturi fiscale emise de S.C. S.R.L., reprezentând prestări servicii pentru divizare, conform Contractului nr. din 07.12.2007 în valoare delei și TVA aferentă de lei și Contractului nr. din 02.05.2008 în valoare delei și TVA aferentă delei, divizare ce nu a mai avut loc, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.3 În cursul anului 2007 societatea a descărcat marfă din gestiune mai mult cu suma delei, față de cea înregistrată în conturile 707 și 4427, rezultând o diferență delei, care nu s-a înregistrat în contul de TVA colectată.

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 137 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.4 În anul 2008 organele de control au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară delei, rezultată prin evidențierea de către societate a unor venituri mai mari în balanța de verificare față de veniturile înregistrate în jurnalul de vânzări (..... lei – lei = lei, lei x19%).

Organele de control consideră că au fost încălcate prevederile art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării efectuate s-a stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere aferente de lei.

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

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă delei și majorările de întârziere aferente de lei.

1.1 Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este învestită să se pronunțe dacă lucrările în cauză reprezintă reparații sau lucrări de modernizare care majorează valoarea imobilului, în condițiile în care organele de control nu prezintă considerentele care au dus la concluzia că cheltuielile efectuate sunt de modernizare, care au ca scop majorarea valorii clădirii.

În fapt, organele de control au considerat că societatea verificată nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă delei (.... lei în trim. II și lei în trim. III), înregistrate în perioada martie 2007 – iulie 2007 în contul 6021 „Cheltuieli cu materialele auxiliare”, pe motiv că acestea reprezintă materiale de construcții folosite la modernizarea cabanei, situație în care contribuabilul avea obligația majorării valorii clădirii.

Societatea susține că nu poate fi majorată valoarea clădirii cu suma acestor cheltuieli, întrucât acestea sunt cheltuieli de reparații și întreținere, respectiv materiale de curățenie, șervețele, hârtie, role casă, întrerupătoare, broască usă, bandă izolatoare, mecanism grup sanitar, becuri, vopsea, pahare etc., ce au fost utilizate la întreținerea cabanei și care se includ direct pe cheltuieli, la momentul efectuării acestora.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 24 alin.1, alin. 3 lit. d) și alin.11 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează următoarele:

„(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol. [...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile: [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix; [...]

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune;”

De asemenea, la **art. 19 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal se prevede că:

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile

neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

La art.21 alin.1 din același act normative se precizează că:

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

Referitor la aplicarea acestor articole, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, la punctul 12 prevăd următoarele:

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

La punctele 92, 93 și 94 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis în baza Legii contabilității nr. 82/1991, se prevede că:

„92. - (1) O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate. [...]

Cheltuieli ulterioare

93. - (1) Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate. [...]

94. - (1) Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare.”

În ceea ce privește investițiile aferente clădirilor, **pct. 7 alin. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997** pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, precizează că:

„Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametrii funcționali stabiliți inițial;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că sunt considerate mijloace fixe amortizabile cheltuielile ulterioare, respectiv investițiile efectuate la mijloacele fixe existente care au ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial, iar pentru clădiri și construcții, lucrările de modernizare trebuie să aibă ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

În situația unei modernizări, care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o componentă a activului, iar recuperarea acestor cheltuieli se face treptat, pe calea amortizării.

În cazul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, se reține că acestea trebuie recunoscute ca o cheltuială în perioada în care sunt efectuate, deductibile la calculul impozitului pe profit la data efectuării.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că organele de control au considerat că societatea verificată nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă delei, înregistrate în perioada martie 2007 – iulie 2007, pe motiv că reprezintă materiale de construcții folosite la modernizarea cabanei, fără însă să prezinte în ce constau materialele respective și considerentele care au dus la concluzia că cheltuielile efectuate de societate sunt lucrări de modernizare a cabanei.

Organele de control nu aduc argumente care să demonstreze că cheltuielile în sumă delei nu sunt de reparații și întreținere, așa cum consideră societatea, și că acestea sunt cheltuieli de investiții, respectiv lucrările de modernizare a cabanei, ce au ca efect sporirea gradului de confort și ambient.

Potrivit **articolului 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale [...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. [...]

Totodată, la **art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În actele de control constatările nu sunt prezentate în mod clar și explicit, în sensul că nu sunt menționate documentele avute în vedere, în ce constau materialele respective și considerentele care au dus la concluzia că cheltuielile efectuate de societate în sumă delei sunt de lucrări de modernizare a cabanei.

Potrivit **art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată,

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

Totodată, conform **art. 7 din același act normativ**, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea**

corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Rezultă că la baza emiterii deciziei de impunere stă raportul de inspecție fiscală, care se întocmește în urma acelei inspecții și în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

La **art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: **„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa nr. 2 – *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, referitor completarea punctului 2.1.2 - "**Motivul de fapt**" și punctului 2.1.3. – "**Temeiul de drept**" din decizie, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că organul de control are obligația să motiveze decizia de impunere atât faptic, cât și legal.

Față de prevederile legale incidente speței și din analiza deciziei de impunere contestată se conchide că din actul administrativ atacat nu rezultă cu claritate situația de fapt ce a condus la concluzia că cheltuielile efectuate de societate, în sumă delei, sunt de lucrări de modernizare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu prezintă o situație de fapt clară din care să rezulte cauza pentru care au stabilit un profit impozabil în sumă delei, prin actul de control neprecizându-se considerentele care au dus la încadrarea cheltuielilor respective ca fiind aferente investițiilor efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind profitul impozabil în sumă delei, nu sunt de natură să clarifice această diferență de profit impozabil stabilită în urma inspecției fiscale, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor delei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

1.2 Referitor la impozitul pe profit de lei, aferent cheltuielilor în sumă de lei, privind divizarea societății, Direcția

Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli, în condițiile în care societatea nu demonstrează că au fost efectuate în scopul realizării de venituri.

În fapt, organele de control au constatat că societatea verificată a înregistrat în lunile decembrie 2007 și mai 2008 două facturi fiscale emise de S.C. S.R.L., reprezentând prestări servicii pentru divizare, conform Contractului nr. din 07.12.2007 în valoare delei și TVA aferentă de lei și nr. din 02.05.2008 în valoarea delei și TVA aferentă delei.

Întrucât divizarea nu a mai avut loc, organele de control nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor cu prestările de servicii privind divizarea, în sumă de lei (....lei +lei).

Societatea susține că cheltuielile pentru divizarea societății, ce au avut ca scop principal îmbunătățirea activității firmei și majorarea veniturilor printr-o mai bună administrare a activelor, s-au efectuat în baza unui contract încheiat cu o firmă specializată, iar faptul că ulterior divizarea nu a fost finalizată nu are legătură cu oportunitatea și legalitatea operațiunilor.

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

„Art. 19

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

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctul 12** prevăd următoarele:

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

Potrivit textelor de lege mai sus citate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La **art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Cheltuieli

Art. 21

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

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctul 22** prevăd următoarele:

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

Se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cele care sunt efectuate pentru realizarea și comercializarea bunurilor, precum și cele efectuate pentru prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

În cazul în speță, cheltuielile cu prestarea de servicii privind divizarea societății nu pot fi încadrate ca fiind deductibile fiscal, întrucât nu numai că nu au corespondent la venituri, dar nici nu au fost efectuate pentru realizarea și comercializarea bunurilor sau pentru prestarea serviciilor sau executarea de lucrări.

Din actele existente la dosarul cauzei rezultă că cheltuielile efectuate de societate în sumă de lei reprezintă cheltuieli cu prestările de servicii privind divizarea societății, divizare care nu a mai avut loc.

Totodată, contestatoarea nu aduce argumente de natura condițiilor impuse de legiuitor pentru acordarea deductibilității fiscale a cheltuielilor, respectiv obținerea de venituri impozabile corespunzătoare cheltuielilor, ci solicită deductibilitatea cheltuielilor de divizare pe considerentul că efectuarea acestora a avut ca scop principal îmbunătățirea activității firmei și majorarea veniturilor printr-o mai bună administrare a activelor și că s-au efectuat în baza unui contract încheiat cu o firmă specializată, iar efectuarea proiectului a fost aprobată de Adunarea Generală a Acționarilor.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că după efectuarea acestor cheltuieli societatea a renunțat la divizarea societății.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că societatea contestatoare nu a realizat venituri impozabile aferente cheltuielilor cu prestările de servicii privind divizarea firmei.

Rezultă că scopul efectuării acestor cheltuieli nu este de a realiza și comercializa bunuri, de a presta servicii sau de a executa lucrări, respectiv de a realiza venituri.

În aceste condiții, se conchide că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu prestările de servicii privind divizarea societății.

Față de cele prezentate mai sus, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor lei, reprezentând prestări pentru divizarea societății.

1.3 Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor cu provizioanele de lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra cauzei, în condițiile în care din actul administrativ atacat nu rezultă situația de fapt ce a condus la concluzia că nu sunt provizioane deductibile fiscal și că societatea avea obligația să înregistreze veniturile aferente.

În fapt, organele fiscale au constatat că în cursul anului 2007 societatea verificată a înregistrat provizioane pentru deprecierea clienților în sumă de lei (în cont 491), din care la sfârșitul anului 2007 s-a stins suma de lei, prin înregistrarea veniturilor.

În urma verificării s-a stabilit că diferența de provizion constituit de lei trebuia inclusă pe venituri pe motiv că nu sunt provizioane deductibile conform Codului fiscal.

Societatea susține că a constituit provizioane în sumă de lei pentru clienți neîncasați cu o vechime mai mare de 270 zile de la data scadenței, după cum urmează:

- lei pentru S.C. S.A.;
- lei pentru S.C.S.A.;
- lei pentru
- lei pentru

De asemenea, contestatoarea susține că aceste provizioane au fost considerate deductibile fiscal în limita unui procent de 30%, respectiv în sumă de lei, conform art. 22 lit. c) din Legea nr. 571/2003, și că până la data controlului clienții respectivi nu au fost încasați.

Din actul de control nu rezultă motivul pentru care s-a ajuns la concluzia că provizionul în sumă de lei, constituit de societate pentru deprecierea creanțelor asupra clienților, nu este deductibil și că societatea avea obligația să înregistreze veniturile aferente.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 109 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003**, privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează că:

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Potrivit **art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

Totodată, conform **art. 7** din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Din textele de lege menționate se reține că la finalizarea inspecției fiscale raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere, care va cuprinde diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale.

Se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Rezultă că la baza emiterii deciziei de impunere stă raportul de inspecție fiscală, care se întocmește în urma acelei inspecții și în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere factic și legal.

Societatea susține că a constituit provizioane în sumă de lei pentru clienți neîncasați cu o vechime mai mare de 270 zile de la data scadenței, după cum urmează:

- lei pentru S.C. S.A.;
- lei pentru S.C.S.A.;

- lei pentru;
- lei pentru

De asemenea, contestatoarea susține că aceste provizioane au fost considerate deductibile fiscal în limita unui procent de 30%, respectiv în sumă de lei, conform art. 22 lit. c) din Legea nr. 571/2003, și că până la data controlului clienții respectivi nu au fost încasați.

Din actul de control nu rezultă motivul pentru care s-a ajuns la concluzia că provizionul în sumă de lei, constituit de societate pentru deprecierea creanțelor asupra clienților, nu este deductibil și că societatea avea obligația să înregistreze veniturile aferente.

La **art. 22 alin. (1) lit. c) și alin. (5) din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Provizioane și rezerve

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel: [...]

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;**
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;**
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;**
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;**
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului; [...]**

(5) Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Prevederile prezentului alineat nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările acestui articol aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.

Referitor la aplicarea acestor prevederi, **Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, la punctul 53** prevăd următoarele:

„53. Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi, înregistrate după 1 ianuarie 2004 și neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Procentele prevăzute la art. 22 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit potrivit art. 22 din Codul fiscal.”

Potrivit textelor de lege menționate mai sus, contribuabilii au dreptul la deducerea provizioanelor privind creanțele neîncasate, în condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal.

Totodată, se reține că reducerea sau anularea oricăror cheltuieli cu provizioanele care au fost anterior deduse se includ în veniturile impozabile.

În urma verificării s-a stabilit că diferența de provizion constituit de lei trebuia inclusă pe venituri pe motiv că nu sunt provizioane deductibile conform codului fiscal, fără să fie prezentate motivele pentru care s-a ajuns la concluzia că provizionul respectiv nu este deductibil și că societatea avea obligația să înregistreze veniturile aferente.

Potrivit art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

La art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: „(1) **Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale

suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa nr. 2 – *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, referitor completarea punctului 2.1.2 - "**Motivul de fapt**" și punctului 2.1.3. – "**Temeiul de drept**" din decizie, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că organul de control are obligația să motiveze decizia de impunere atât faptic, cât și legal.

Prin actele de control nu se precizează documentele avute în vedere și modul cum a fost determinată baza impozabilă, motiv pentru care organul de soluționare nu se poate pronunța asupra cauzei.

La art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În actele de control constatările nu sunt prezentate în mod clar și explicit, în sensul că nu sunt menționate documentele avute în vedere, cum a

tratat societatea operațiunile din punct de vedere faptic dar și legal, precum și considerentele care au dus la concluzia că provizionul respectiv nu este deductibil și că societatea avea obligația să înregistreze veniturile aferente.

Față de prevederile legale incidente speței și din analiza deciziei de impunere contestată se conchide că din actul administrativ atacat nu rezultă situația de fapt ce a condus la concluzia că provizionul în sumă de lei, constituit de societate pentru deprecierea creanțelor asupra clienților, nu este deductibil și că societatea avea obligația să înregistreze veniturile aferente.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind profitul impozabil în sumă de lei, nu sunt de natură să clarifice această diferență de profit impozabil stabilită în urma inspecției fiscale, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor cu provizioanele în sumă de lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

1.4 Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor delei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra cauzei, în condițiile în care din actul administrativ atacat nu rezultă situația de fapt ce a condus la concluzia că societatea a vândut servicii turistice sub prețul de achiziție, documentele avute în vedere și modul cum au fost determinate cheltuielile nedeductibile fiscal, reprezentând diferențe între prețul de achiziție al serviciilor turistice și prețul de vânzare al acestora.

În fapt, organele fiscale au constatat că societatea a achiziționat servicii turistice de la diverși agenți de turism, care ulterior au fost vândute diverselor persoane fizice la un preț mai mic decât prețul de achiziție.

În urma verificării s-a stabilit o diferență de profit impozabil delei, după cum urmează:

-lei profit impozabil pentru trim. II 2007;
-lei profit impozabil pentru trim. III 2007;
-lei profit impozabil pentru trim. II 2008;
- lei profit impozabil pentru trim. III 2008.

Societatea susține că organele de control au calculat eronat diferența de profit impozabil aferentă anului 2007 ca urmare a serviciilor turistice achiziționate, în sensul că nu au avut în vedere că din totalul cheltuielilor cu serviciile turistice considerate de organele de control ca nefiind deductibile fiscal, delei, doar suma de lei este nedeductibilă fiscal (sumă pe care societatea nu o contestă), diferența delei fiind deductibilă fiscal, întrucât serviciile respective nu au fost vândute sub prețul de achiziție.

Societatea susține că potrivit evidenței contabile, situația prestărilor turistice se prezintă astfel:

Lei

| PERIOADA | SUMA SERVICIILOR TURISTICE ACHIZIȚIONATE | SUMA SERVICIILOR TURISTICE VÂNDUTE | DIFERENȚE |
|----------------------------|------------------------------------------|------------------------------------|-----------|
| Mai 2007 | | | |
| Iunie 2007 | | | |
| Total trim. II 2007 | (628=401) | (411=708) | - |
| Iulie 2007 | | | |
| August 2007 | | | |
| Septembrie 2007 | | | |

| | | | |
|---------------------------------|----------------------------------------------------------|-------------------------------------|---------|
| Total trim. III 2007 | (628=401 624=401 4426=401) | (411=708) | - |
| Iunie 2008 | ..... | ..... |  |
| Total trim. II 2008 | 628=401 | 411=708 | + |
| Iulie 2008 | ..... | ..... |  |
| August 2008 | ..... | ..... |  |
| Total trim. III 2008 |628=401 |411=708 411=708 | + |

Din situația prezentată de societate rezultă că cheltuielile nedeductibile aferente serviciilor turistice ce au fost vândute sub prețul de achiziție sunt de lei, din care:

-lei în trim. II 2007;
- lei în trim. II 2007.

Societatea consideră că diferența delei este o cheltuială deductibilă, pe motiv că serviciile turistice nu au fost vândute sub prețul de achiziție.

Din actul de control nu rezultă documentele avute în vedere și modul cum a fost determinată baza de impunere în sumă delei, stabilită suplimentar.

Prin referatul cu propuneri de soluționare, organele de control precizează următoarele:

„d) referitor la înregistrarea în perioada verificată a sumei delei, reprezentând c/v servicii turistice revândute menționăm faptul că societatea nu a ținut cont la stabilirea prețului de revânzare de faptul că achiziționarea serviciilor este cu regim special (pe factură se înscrie la rubrica TVA – TVA inclusă) și nu se deduce (ex: achiziționează servicii cu factura04.07.2007 în sumă de lei cu TVA inclusă (în valoare delei) de la S.C. S.R.L. și revinde la cu factura/04.07.2007 culei și TVA delei; prețul delei este compus din prețul fără TVA a biletului achiziționat la care se adaugă comisionul practicat de agenția de turism cu TVA aferentă).

Controlul a stabilit că TVA aferentă facturilor achiziționate nu este inclusă în baza de impozitare la revânzare, aceasta fiind nedeductibilă la stabilirea profitului impozabil deoarece TVA menționată inclusă în prețul de achiziție este înregistrată pe contul 628. Această abatere a fost posibilă deoarece societatea nu a utilizat un registru prin care să se stabilească exact taxa datorată conform art. 152¹ din Legea nr. 571/2003, republicată.”

În drept, sunt incidente prevederile **art. 109 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003**, privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează că:

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Potrivit art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

Totodată, conform art. 7 din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Din textele de lege menționate se reține că la finalizarea inspecției fiscale raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere, care va cuprinde diferențele în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale.

Se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Rezultă că la baza emiterii deciziei de impunere stă raportul de inspecție fiscală, care se întocmește în urma acelei inspecții și în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

Contestatoarea prezintă o situație cu suma serviciile achiziționate și cea a serviciilor turistice vândute, din care rezultă că cheltuielile nedeductibile aferente serviciilor turistice ce au fost vândute sub prețul de achiziție sunt de lei, din care:

-lei în trim. II 2007;
- lei în trim. II 2007.

Societatea susține că diferența delei este o cheltuială deductibilă, pe motiv că serviciile turistice, așa cum rezultă din situația prezentată, nu au fost vândute sub prețul de achiziție.

Din actul de control nu rezultă însă documentele avute în vedere, modul cum a tratat societatea operațiunile și modul cum au fost determinate diferențele de cheltuieli nedeductibile.

La **art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Art. 19

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

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctul 12** prevăd următoarele:

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

Potrivit textelor de lege mai sus citate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La **art. 21 alin.1 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„Cheltuieli

Art. 21

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

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctul 22** prevăd următoarele:

„22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea

bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cele care sunt efectuate pentru realizarea și comercializarea bunurilor, precum și cele efectuate pentru prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor.

Din actul de control nu rezultă documentele avute în vedere și modul cum au fost determinate diferențele de cheltuieli nedeductibile, respectiv modul cum a fost determinată baza impozabilă, astfel că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra cauzei.

Potrivit **art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **„(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”**

La **art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: **„(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală", anexa nr. 2 – *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală"*, referitor completarea punctului 2.1.2 - "**Motivul de fapt**" și punctului 2.1.3. – "**Temeiul de drept**" din decizie, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că organul de control are obligația să motiveze decizia de impunere atât faptic, cât și legal.

Prin actele de control nu se precizează documentele avute în vedere și modul cum a fost determinată baza impozabilă, motiv pentru care organul de soluționare nu se poate pronunța asupra cauzei.

La **art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Obiectul și funcțiile inspekției fiscale

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

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Se reține că la stabilirea stării de fapt fiscale se au în vedere documentele justificative ale contribuabilului, care constituie mijloace de probă pentru determinarea obligațiilor fiscale.

În actele de control constatările nu sunt prezentate în mod clar și explicit, în sensul că nu sunt menționate documentele ce au stat la baza achizițiilor serviciilor turistice și documentele ce au stat la baza vânzării acestora, nu se menționează cum a tratat societatea operațiunile din punct de vedere factual dar și legal, precum și elementele care au stat la baza determinării cheltuielilor nedeductibile rezultate în urma vânzării sub preț a serviciilor turistice, respectiv prețul de cumpărare și cel de vânzare al acestora, modul cum a înregistrat societatea în contabilitate operațiunile respective sau orice alte elemente care să demonstreze cum a fost determinată această bază impozabilă.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind profitul impozabil în sumă delei, nu sunt de natură să clarifice această diferență de profit impozabil stabilită în urma inspekției fiscale, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspekție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor delei**, urmând ca organele de inspekție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma

desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

1.5 Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu combustibilul, în condițiile în care societatea depune documente neavute în vedere de organele de control.

În fapt, organele de control au constatat că societatea verificată a înregistrat în luna decembrie 2006 cheltuieli cu combustibilul în sumă de **.....lei**, care nu sunt aferente anului 2006, ci perioadei 01 ianuarie 2007 – 05 ianuarie 2007 (cont 6022).

În urma verificării efectuate organele fiscale nu au acordat dreptul la deducerea cheltuielilor respective.

Societatea susține că suma delei reprezintă cheltuieli cu combustibilul ce au la bază documente justificative emise și contabilizate în luna decembrie 2006.

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

„Art. 19

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

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctul 12** prevăd următoarele:

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

Potrivit textelor de lege mai sus citate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La **art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„Cheltuieli

Art. 21

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

Organele de control au constatat că societatea verificată a înregistrat în luna decembrie 2006 cheltuieli cu combustibilul în sumă delei, care nu sunt aferente anului 2006, ci perioadei 01 ianuarie 2007 – 05 ianuarie 2007, motiv pentru care nu acordă dreptul la deducerea acestora.

Cu toate că se precizează că cheltuielile cu combustibilul sunt aferente anului 2007, organele de control nu acordă dreptul la deducerea acestora nici în anul 2007.

Totodată, prin actul de control nu se prezintă motivul pentru care nu a acordat dreptul la deducerea acestor cheltuieli nici în anul 2007.

Societatea susține că suma delei reprezintă cheltuieli cu combustibilul ce au la bază documente justificative emise și contabilizate în luna decembrie 2006.

Din actul de control nu rezultă documentele avute în vedere și cauzele care au condus la concluzia că aceste cheltuieli sunt aferente anului 2007 și nu anului 2006, așa cum a înregistrat societatea.

În legătură cu neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu combustibilul în sumă delei, prin referatul cu propuneri de soluționare, organele fiscale precizează că: „referitor la înregistrarea în luna decembrie 2006 a sumei delei în contul 6022, reprezentând c/v combustibil aferent perioadei 01 ianuarie 2007 – 05 ianuarie 2007, controlul a stabilit că aceste cheltuieli trebuiau înregistrate în perioada în care au fost date în consum, chiar dacă documentul justificativ de achiziție este din luna decembrie.”

Potrivit **art. 107** din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind **Codul de procedură fiscală**, republicată,

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

Totodată, conform **art. 7** din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Rezultă că la baza emiterii deciziei de impunere stă raportul de inspecție fiscală, care se întocmește în urma acelei inspecții și în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere factic și legal.

Cu toate că prin actul administrativ atacat se precizează că cheltuielile cu combustibilul sunt aferente anului 2007, organele de control nu

acordă dreptul la deducerea acestora nici în anul 2007, fără să prezinte motivele pentru care nu acordă dreptul la deducerea acestor cheltuieli.

Potrivit **art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „**(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.**”

La **art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: „**(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.**”

Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală", anexa nr. 2 – *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală"*, referitor completarea punctului 2.1.2 - "**Motivul de fapt**" și punctului 2.1.3. – "**Temeiul de drept**" din decizie, prevede următoarele:

„**Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.**”

Din textele de lege citate mai sus se reține că organul de control are obligația să motiveze decizia de impunere atât faptic, cât și legal.

La **art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„**Obiectul și funcțiile inspekției fiscale**

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

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale,

corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;”.

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

La dosarul cauzei, în anexa nr. 5, societatea prezintă documentele ce au stat la baza aprovizionării combustibilului.

Totodată, societatea depune în susținerea cauzei diverse facturi fiscale ce au stat la baza aprovizionării cu motorină și cu lemn rotund de foc, precum și bonuri privind consumul de motorină, lemn de foc etc., din care rezultă că aprovizionarea și consumul combustibilului au avut loc în anul 2006.

Potrivit **art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003** privind Codul de procedură fiscală, **„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

În legătură cu aplicarea acestui articol, punctul 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că petentul poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Potrivit **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul

în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Față de prevederile legale incidente speței și din analiza deciziei de impunere contestate se conchide că din actul administrativ atacat nu rezultă documentele avute în vedere și situația de fapt ce a condus la concluzia că cheltuielile cu combustibilul în sumă delei nu sunt deductibile în anul 2006.

Totodată, cu toate că se constată că aceste cheltuieli sunt aferente perioadei 01 ianuarie 2007 – 05 ianuarie 2007, organele de control nu menționează motivele pentru care nu acordă dreptul la deducerea acestora nici în anul 2007, în condițiile în care impozitul pe profit aferent anului 2007 a făcut obiectul verificării.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind profitul impozabil în sumă delei, nu sunt de natură să clarifice această diferență de profit impozabil stabilită în urma inspecției fiscale, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor cu combustibilul în sumă delei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

1.6 Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor delei, cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea cheltuielilor cu impozitul pe clădiri în anul 2007, în condițiile în care acestea sunt aferente anului 2006, dar plata s-a efectuat în anul 2007.

În fapt, organele de control au constatat că în lunile iunie 2007 și decembrie 2007 societatea a înregistrat în contul 635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" cheltuieli cu impozitul pe clădiri în sumă delei, care sunt aferente anului 2006.

Organele de control nu acordă dreptul la deducerea cheltuielilor respective în anul 2007, pe motiv că sunt aferente anului 2006.

Referitor la impozitul pe clădiri în sumă delei, aferent anului 2006, societatea susține că din lipsa disponibilităților financiare plata acestora nu s-a făcut în anul 2006, ci în anul 2007.

Totodată, prin completările depuse ulterior, contestatoarea susține că în mod eronat nu s-a acordat dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă delei, reprezentând impozit pe clădiri aferent anului 2006 și achitat în anul 2007, întrucât reprezintă o cheltuială certă, legală și exigibilă.

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

„Art. 19

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

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctul 12** prevăd următoarele:

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

Potrivit textelor de lege mai sus citate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, **dintr-un an fiscal**, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La **art. 21 alin.1 din Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„Cheltuieli

Art. 21

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

Obligația societății de a plăti impozit pe clădiri este reglementată de **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde, la **art. 249 alin. (1)**, se prevede că:

„(1) Orice persoană care are în proprietate o clădire situată în România datorează anual impozit pentru acea clădire, exceptând cazul în care în prezentul titlu se prevede diferit.”

Rezultă că impozitul pe clădiri este o cheltuială reglementată printr-un act normativ, cheltuială care este deductibilă fiscal.

Conform textelor de lege citate mai sus, cheltuielile aferente veniturilor sunt deductibile în anul fiscal pentru care au fost efectuate, indiferent de data plății acestora.

Potrivit **punctului 41 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752/2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 6 - Principii contabile generale:

„41. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute în prezenta secțiune, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce trezoreria sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.”

Totodată, conform unuia dintre principiile contabilității, respectiv cel al independenței exercițiului, prevăzute în **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752/2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 6 - Principii contabile generale, punctul 45, „**Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.**”

Din textele de lege menționate mai sus se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, indiferent de data încasării sau plății acestor venituri și cheltuieli.

Având în vedere că cheltuielile aparțin exercițiului financiar al anului 2006, rezultă că cheltuielile respective nu puteau fi înregistrate în anul 2007, chiar dacă plata acestora a fost efectuată în acest din urmă an.

Din cele prezentate se reține că cheltuielile cu impozitul pe clădiri sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în anul fiscal căruia îi aparțin.

Din cele prezentate se reține că societatea contestatoare nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu impozitul pe clădiri în anul 2007, întrucât sunt aferente anului 2006, chiar dacă plata s-a efectuat în anul 2007.

Cu toate că prin actul administrativ atacat se precizează că cheltuielile cu impozitul pe clădiri nu sunt aferente anului 2007, organele de control nu acordă dreptul la deducerea acestora nici în anul 2006, în condițiile în care perioada verificată a cuprins și anul 2006.

Chiar dacă s-a constatat că cheltuielile cu impozitul pe clădiri sunt aferente anului 2006, organele fiscale nu precizează motivele pentru care aceste cheltuieli nu au fost admise la deducere nici în anul 2006.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind profitul impozabil în sumă delei, nu sunt de natură să clarifice această diferență de profit impozabil stabilită în urma inspecției fiscale, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **impozitul pe profit în sumă de lei, aferent cheltuielilor cu impozitul pe clădiri în sumă delei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

1.7 Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, aferent unei baze impozabile de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă societatea a declarat toate veniturile realizate, în condițiile în care organele de control nu au avut în vedere documentele care au stat la baza înregistrărilor în jurnalele de vânzări și în declarația de privind impozitul pe profit depusă de societate.

În fapt, în anul 2007 organele de control au stabilit un profit suplimentar de **.... lei**, pe motiv că societatea a înregistrat eronat veniturile din anul 2007 (....lei declarat prin declarația 101, față de lei venituri evidențiate în jurnalul de vânzări aferente anului 2007).

Societatea susține că suma corectă este delei și reprezintă totalul facturilor emise și înregistrate în conturile de venituri în anul 2007 și nu cele înscrise în jurnalul de vânzări care s-a întocmit eronat, din cauza neînscrerii în jurnal a unei stornări (diferență la o factură emisă).

Se reține că organele de control analizează datele din declarația privind impozitul pe profit depusă de societate, comparativ cu datele înscrise în

jurnalul de vânzări, fără să aibă în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Totodată, la **art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Totodată, conform **art. 7** din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Totodată, din textele de lege menționate se reține că la examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale ale contribuabilului, care constituie mijloace de probă și care sunt relevante pentru stabilirea bazei de impunere.

La **art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: **„(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Față de prevederile legale incidente speței și constatările din actul administrativ atacat, se reține că organele de control nu au analizat documentele care au stat la baza înregistrării operațiunilor, acestea limitându-se doar la compararea datelor înscrise în declarația privind impozitul pe profit depusă de societate, cu datele înscrise în jurnalul de vânzări.

La stabilirea impozitului pe profit stabilit suplimentar de lei nu s-a avut în vedere că la baza înregistrărilor în jurnalul de vânzări și în declarațiile de impozit pe profit stau documente justificative.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind profitul impozabil în sumă de lei, nu sunt de natură să clarifice această diferență de profit impozabil stabilită în urma inspekției fiscale, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspekție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **impozitul pe profit în sumă de lei**, aferent cheltuielilor de lei, urmând ca organele de inspekție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

1.8 Referitor la impozitul pe profit în sumă de lei, aferent unei baze impozabile de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe dacă societatea a înregistrat toate veniturile realizate, în condițiile în care organele de control nu au avut în vedere documentele care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor privind vânzările de mărfuri.

În fapt, organele de control au constatat că în cursul anului 2007 societatea verificată a descărcat marfă din gestiune mai mult cu suma delei, față de cea înregistrată în conturile 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” și 4427 „TVA colectată”, rezultând o diferență de lei care nu s-a înregistrat în contul de venituri cu vânzarea mărfurilor, din care:

- cu lei s-a majorat profitul impozabil în trim. I 2007;
- cu lei s-a majorat profitul impozabil în trim. II 2007;
- cu lei s-a micșorat profitul impozabil în trim. III 2007;
- culei s-a micșorat profitul impozabil în trim. IV 2007.

Societatea susține că diferența de lei considerată de organele de control ca neînregistrată la venituri în anul 2007 s-a stabilit eronat, ca urmare a corespondenței făcute între veniturile evidențiate, pe de o parte, în conturile „Venituri din vânzarea mărfurilor” și 4427 „TVA colectată”, și, pe de altă parte, în conturile de mărfuri.

Totodată, contestatoarea susține că suma de lei, din contul 3711 „Mărfuri” din balanța de verificare, nu constituie vânzări de mărfuri, ci transfer între gestiuni.

Se reține că organele de control analizează sumele din balanța de verificare înregistrate în conturile de mărfuri și venituri, fără să aibă în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor.

Totodată, organele de control nu prezintă considerentele care au dus la concluzia că suma respectivă reprezintă venituri, precum și modul de calcul al acestei diferențe.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Totodată, la **art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Totodată, conform **art. 7** din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Totodată, din textele de lege menționate se reține că la examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale ale contribuabilului, care constituie mijloace de probă și care sunt relevante pentru stabilirea bazei de impunere.

La **art. 105 alin. (1)** din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: **„(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Societatea susține că organele de control compară sumele înregistrate de societate în conturile 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” și 4427 „TVA colectată”, cu sumele înregistrate în contul de mărfuri și că suma de lei, din contul 3711 „Mărfuri” din bilanța de verificare, nu constituie vânzări de mărfuri, ci transfer între gestiuni.

La **art. 19 alin.1 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Art. 19

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

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctul 12** prevăd următoarele:

„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte

elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Potrivit textelor de lege mai sus citate, profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din actul de control nu rezultă documentele avute în vedere și modul cum au fost determinată diferența de venituri ca fiind neînregistrată de societate, respectiv modul cum a fost determinată baza impozabilă, astfel că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra cauzei.

Se reține că organele de control analizează sumele din balanța de verificare înregistrate în conturile de mărfuri și venituri, fără să aibă în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor.

Potrivit **art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **„(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”**

La **art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: **„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Față de prevederile legale incidente speței și constatările din actul administrativ atacat, se reține că organele de control nu au analizat documentele care au stat la baza înregistrării operațiunilor, acestea limitându-se la compararea datelor înscrise în conturile de venituri și TVA colectată, cu datele înscrise în contul de mărfuri, așa cum au fost înregistrate de societate în balanța de verificare.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind profitul impozabil în sumă de lei, nu sunt de natură să clarifice această diferență de profit impozabil stabilită în urma inspecției fiscale, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **impozitul pe profit în sumă de lei**, aferent unei baze impozabile de lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ

fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

Față de cele prezentate la **capitolul privind impozitul pe profit**, urmează a se respinge contestația pentru **impozitul pe profit în sumă de lei, aferent unei baze impozabile de lei**, și a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **impozitul pe profit în sumă de lei**, aferent unei **baze impozabile de lei**, și pentru **majorările de întârziere în sumă de lei**, potrivit principiului de drept **"accessorium sequitur principale"** (accesoriul urmează principalul), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

De asemenea, la reverificarea accesoriilor în sumă de lei organele de control vor avea în vedere că pentru **impozitul pe profit în sumă de lei** s-a dispus respingerea contestației, iar pentru **impozitul pe profit în sumă de lei** s-a dispus desființarea și vor ține cont de principiul "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

2. Referitor taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei

2.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, aferentă cheltuielilor de protocol de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe dacă organele de control au determinat corect baza impozabilă aferentă cheltuielilor de protocol efectuate peste plafonul prevăzut de lege, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu prezintă o situație de fapt clară din care să rezulte modul de determinare a bazei impozabile.

În fapt, organele de control au constatat că în luna decembrie 2006 societatea a înregistrat cheltuieli cu protocolul nedeductibile fiscal în sumă delei, pentru care nu are dreptul la deducere nici pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, delei (.....lei x 19%), din care societatea contestă suma delei, aferentă cheltuielilor de protocol în sumă de lei.

Societatea precizează că în perioada octombrie 2006 – decembrie 2006 cheltuielile de protocol au fost stabilite eronat de către organul fiscal, în sensul că cheltuielile nedeductibile sunt de lei pentru care societatea a înregistrat TVA deductibilă de numai lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 128 alin. (1) și alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **art. 145 alin. (8)** din același act normativ, unde se stipulează că:

„Art. 128

Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.

Art. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere[...]

(3) Dacă nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabilă are dreptul de deducere a taxei și pentru cazurile prevăzute la art. 128 alin. (8) și la art. 129 alin. (5).”

Referitor la aplicarea articolului art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate **prin Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004, la punctul 6** prevăd următoarele:

„(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal.”

La art. 21 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede că:

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;”

Din textele de lege citate mai sus se reține **că pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor de protocol** acordate gratuit **în cursul unui an calendaristic peste plafonul** de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit, persoana impozabilă **nu are dreptul de deducerea acesteia.**

Societatea precizează că în perioada octombrie 2006 – decembrie 2006 cheltuielile de protocol au fost stabilite eronat de către organul fiscal, în sensul că cheltuielile nedeductibile sunt de lei pentru care societatea a înregistrat TVA deductibilă de numai lei.

Organele de control au constatat că în luna decembrie 2006 societatea a înregistrat cheltuieli cu protocolul nedeductibile fiscal în sumă delei, pentru care a nu are dreptul la deducere nici pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă, delei (.....lei x 19%), fără să precizeze cum a fost determinată suma respectivă, precum și modul cum a tratat societatea operațiunea din punct de vedere faptic, dar și legal.

Potrivit **articolului 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale [...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. [...]

Totodată, la art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

În actele de control constatările nu sunt prezentate în mod clar și explicit, în sensul că nu se precizează cum a fost determinată suma respectivă, precum și modul cum a tratat societatea operațiunea din punct de vedere faptic, dar și legal.

Potrivit art. 107 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

Totodată, conform art. 7 din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Rezultă că la baza emiterii deciziei de impunere stă raportul de inspecție fiscală, care se întocmește în urma acelei inspecții și în care sunt prezentate constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

La **art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: **„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", anexa nr. 2 – *Instrucțiuni de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"*, referitor completarea punctului 2.1.2 - "**Motivul de fapt**" și punctului 2.1.3. – "**Temeiul de drept**" din decizie, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că organul de control are obligația să motiveze decizia de impunere atât faptic, cât și legal.

Față de prevederile legale incidente speței și din analiza deciziei de impunere contestată se conchide că din actul administrativ atacat nu rezultă modul de determinare a cheltuielilor de protocol în sumă lei, pentru care organele de control au stabilit o taxă pe valoarea adăugată în sumă delei.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele de inspecție fiscală nu prezintă o situație de fapt clară din care să rezulte modul de determinare a cheltuielilor de protocol în sumă lei.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, nu sunt de natură să clarifice această diferență, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009,

pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, aferentă cheltuielilor de protocol în sumă lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit căroră:

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

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

2.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, aferentă prestărilor de servicii pentru divizare în sumă de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare are dreptul la deducerea acestei taxe, în condițiile în care prestările de servicii nu sunt destinate operațiunilor taxabile.

În fapt, organele de control au constatat că societatea verificată a înregistrat în lunile decembrie 2007 și mai 2008 două facturi fiscale emise de S.C. S.R.L., reprezentând prestări servicii pentru divizare, conform

Contractului nr. din 07.12.2007 în valoare delei și TVA aferentă de lei și nr. din 02.05.2008 în valoarea delei și TVA aferentă delei.

Întrucât divizarea nu a mai avut loc, organele de control nu au acordat dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă delei.

Societatea susține că cheltuielile pentru divizarea societății, ce a avut ca scop principal îmbunătățirea activității firmei și majorarea veniturilor printr-o mai bună administrare a activelor, s-au efectuat în baza unui contract încheiat cu o firmă specializată, iar faptul că ulterior divizarea nu a fost finalizată nu are legătură cu oportunitatea și legalitatea operațiunilor.

În drept, potrivit art. 145 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

Conform prevederilor legale citate mai sus, orice persoană impozabilă beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor achiziționate în condițiile în care acestea sunt destinate operațiunilor sale taxabile.

Din actele existente la dosarul cauzei rezultă că cheltuielile efectuate de societate în sumă de lei reprezintă cheltuieli cu prestările de servicii privind divizarea societății, divizare care nu a mai avut loc.

Totodată, contestatoarea nu aduce argumente de natura condițiilor impuse de legiuitor pentru acordarea deductibilității fiscale a taxei pe valoarea adăugată, respectiv că prestările de servicii sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că după efectuarea acestor cheltuieli societatea a renunțat la divizarea societății.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că prestările de servicii nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În aceste condiții, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă fiscal taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, aferentă prestărilor de servicii privind divizarea societății.

Față de cele prezentate mai sus, precum și cele prezentate la capitolul privind impozitul pe profit, punctul 1.2, urmează a **se respinge ca neîntemeiată contestația** pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, aferentă prestărilor de servicii privind divizarea societății în sumă de lei.

2.3 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor în sumă de lei, în condițiile în care din actele de control nu rezultă că societatea avea obligația colectării acestei taxe și că a efectuat livrări de bunuri ce se încadrează în categoria operațiunilor taxabile.

În fapt, organele de control au constatat că în cursul anului 2007 societatea verificată a descărcat marfă din gestiune mai mult cu suma delei, față de cea înregistrată în conturile 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” și 4427 „TVA colectată”, rezultând o diferență de lei care nu s-a înregistrat în contul de venituri cu vânzarea mărfurilor, din care:

- cu lei s-a majorat profitul impozabil în trim. I 2007;
- cu lei s-a majorat profitul impozabil în trim. II 2007;
- cu lei s-a micșorat profitul impozabil în trim. III 2007;
- culei s-a micșorat profitul impozabil în trim. IV 2007.

Organele de control au stabilit că pentru veniturile neînregistrate în sumă de lei (.....lei -lei =..... lei), societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă delei.

Societatea susține că diferența de lei considerată de organele de control ca neînregistrată la venituri în anul 2007 s-a stabilit eronat, ca urmare a corespondenței făcute între veniturile evidențiate, pe de o parte, în conturile „Venituri din vânzarea mărfurilor” și 4427 „TVA colectată”, și, pe de altă parte, în conturile de mărfuri.

Totodată, contestatoarea susține că suma de lei, din contul 3711 „Mărfuri” din bilanțul de verificare, nu constituie vânzări de mărfuri, ci transfer între gestiuni.

Se reține că organele de control analizează sumele din bilanțul de verificare înregistrate în conturile de mărfuri și venituri, fără să aibă în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor.

Totodată, organele de control nu prezintă considerentele care au dus la concluzia că suma respectivă reprezintă venituri, precum și modul de calcul al acestei diferențe.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul

în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”

Totodată, la **art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Totodată, conform **art. 7** din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Totodată, din textele de lege menționate se reține că la examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale ale contribuabilului, care constituie mijloace de probă și care sunt relevante pentru stabilirea bazei de impunere.

La **art. 105 alin. (1)** din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: **„(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Societatea susține că organele de control compară sumele înregistrate de societate în conturile 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” și 4427 „TVA colectată”, cu sumele înregistrate în contul de mărfuri și că suma de lei, din contul 3711 „Mărfuri” din bilanța de verificare, nu constituie vânzări de mărfuri, ci transfer între gestiuni.

La **art. 126 alin.1** din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Art. 126

Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

La **art. 128** din același act normativ se prevede că:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004**, la **punctul 2** prevăd următoarele:

„Norme metodologice:

2. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.

(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată.

Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartidă obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un terț.”

Potrivit textelor de lege mai sus citate, sunt operațiuni impozabile cele care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată.

Totodată, la **art. 137 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Din textul de lege prezentat se reține că pentru livrări de bunuri și prestări de servicii baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată reprezintă tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului.

Prin actul de control nu sunt prezentate argumente concludente, care să demonstreze că societatea avea obligația înregistrării veniturilor respective și că aceasta a realizat livrări de bunuri care îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a se încadra în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, din actul de control nu rezultă documentele avute în vedere și modul cum a fost determinată diferența de venituri neînregistrate de

societate, respectiv modul cum a fost determinată baza impozabilă, astfel că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra cauzei.

Se reține că organele de control analizează sumele din balanța de verificare înregistrate în conturile de mărfuri și venituri, fără să aibă în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor.

Potrivit **art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **„(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”**

La **art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: **„(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Față de prevederile legale incidente speței și constatările din actul administrativ atacat, se reține că organele de control nu au analizat documentele care au stat la baza înregistrării operațiunilor, acestea limitându-se la compararea datelor înscrise în conturile de venituri și TVA colectată, cu datele înscrise în contul de mărfuri, așa cum au fost înregistrate de societate în balanța de verificare.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, nu sunt de natură să demonstreze că societatea avea obligația colectării acestei taxe și că a efectuat livrări de bunuri ce se încadrează în categoria operațiunilor taxabile, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspekție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspekție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă delei**, aferentă unei baze impozabile de lei, urmând ca organele de inspekție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act

administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

2.4 Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe dacă societatea contestatoare avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă veniturilor în sumă de lei, în condițiile în care din actele de control nu rezultă că societatea avea obligația colectării acestei taxe și că a efectuat livrări de bunuri ce se încadrează în categoria operațiunilor taxabile.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în anul 2008 societatea a evidențiat venituri mai mari în balanța de verificare față de veniturile înregistrate în jurnalul de vânzări (..... lei – lei = lei) cu suma de lei, motiv pentru care au stabilit că societatea datorează pentru aceste venituri neînregistrate o taxă pe valoarea adăugată suplimentară delei.

Societatea susține că în mod eronat s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, prin aplicarea automată a procentului de TVA asupra diferenței veniturilor evidențiate în jurnalul de vânzări și în balanța de verificare, întrucât valoarea corectă o constituie veniturile din balanța de verificare, în jurnalul de vânzări existând unele erori de calcul.

Se reține că organele de control analizează sumele din balanța de verificare, comparativ cu cele înregistrate în jurnalul de vânzări, fără să aibă în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor.

Totodată, organele de control nu prezintă considerentele care au dus la concluzia că suma respectivă reprezintă livrări de bunuri pentru care societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, precum și modul de calcul al acestei diferențe.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 64 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

„Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Totodată, la **art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

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

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

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

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, la punctul 102.1, prevăd următoarele:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Totodată, conform **art. 7** din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul**

fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Se reține că organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să își exercite rolul activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Totodată, din textele de lege menționate se reține că la examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal trebuie să aibă în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale ale contribuabilului, care constituie mijloace de probă și care sunt relevante pentru stabilirea bazei de impunere.

Se reține că organele de control analizează sumele înregistrate în conturile de venituri din bilanța de verificare, comparativ cu cele înregistrate în jurnalul de vânzări, fără să aibă în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor.

Totodată, organele de control nu prezintă considerentele care au dus la concluzia că suma respectivă reprezintă livrări de bunuri pentru care societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, precum și modul de calcul al acestei diferențe.

Potrivit **art. 126 alin.1 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 126

Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

La **art. 128** din același act normativ se prevede că:

„(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004**, la **punctul 2** prevăd următoarele:

„Norme metodologice:

2. (1) În sensul art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, operațiunea nu este impozabilă în România dacă cel puțin una din condițiile prevăzute la lit. a) - d) nu este îndeplinită.

(2) În sensul art. 126 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii trebuie să se efectueze cu plată. Condiția referitoare la "plată" implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartidă obținută. O operațiune este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata, sau în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartidă obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar ci de un terț.”

Potrivit textelor de lege mai sus citate, sunt operațiuni impozabile cele care constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau cu o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată.

La **art. 128 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

(2) Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile respective ea însăși, în condițiile stabilite prin norme.”

Totodată, la **art. 137 din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Din textul de lege prezentat se reține că este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar și că pentru livrări de bunuri și prestări de servicii baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată reprezintă tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului.

Prin actul de control nu sunt prezentate argumente concludente, care să demonstreze că societatea avea obligația înregistrării veniturilor respective și că aceasta a realizat livrări de bunuri care îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a se încadra în categoria operațiunilor impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, din actul de control nu rezultă documentele avute în vedere și modul cum a fost determinată diferența de venituri neînregistrate de societate, respectiv modul cum a fost determinată baza impozabilă, astfel că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra cauzei.

Se reține că organele de control analizează sumele din bilanța de verificare înregistrate în conturile de mărfuri și venituri, fără să aibă în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor.

Potrivit art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, „(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

La art. 105 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că: „(1) Inspekția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Față de prevederile legale incidente speței și constatările din actul administrativ atacat, se reține că organele de control nu au analizat documentele care au stat la baza înregistrării operațiunilor, acestea limitându-se la compararea sumelor din bilanța de verificare, înregistrate la venituri, cu cele înregistrate în jurnalul de vânzări, fără să aibă în vedere documentele care au stat la baza operațiunilor.

Întrucât cele prezentate prin actul administrativ atacat, privind taxa pe valoarea adăugată în sumă delei, nu sunt de natură să demonstreze

că societatea avea obligația colectării acestei taxe și că a efectuat livrări de bunuri ce se încadrează în categoria operațiunilor taxabile, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, drept pentru care urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă delei**, aferentă unei baze impozabile de lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, potrivit cărora:

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

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

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

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

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

Față de cele prezentate la **capitolul privind taxa pe valoarea adăugată**, urmează **a se respinge** contestația pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă delei**, aferente unei baze impozabile de lei, și a se

desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei**, aferentă unei **baze impozabile delei**, și pentru **majorările de întârziere în sumă de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

De asemenea, la reverificarea accesoriilor în sumă de lei organele de control vor avea în vedere că pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă delei** s-a dispus respingerea contestației, iar pentru **taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei** s-a dispus desființarea și vor ține cont de principiul "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19, 21 alin.1, 22 alin. (1) lit. c) și alin. (5), 24 alin.1, alin. 3 lit. d) și alin.11, 126 alin.1), art. 128 alin. (1) și alin. (8), 137, 145 alin. (1), alin. (2) și alin. (8) și art. 249 alin. (1), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,cu modificările și completările ulterioare, pct. 2, 6, 12, 22 și 53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, punctele 41, 45, 92, 93 și 94 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, emis în baza Legii contabilități nr. 82/1991, pct. 7 alin. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, art. 7, 65, 94, 105 alin. (1), 107, 109 alin. (1) și (2), 213 alin. (4) și 216 (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 102.1, 102.5 și 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050 / 2004, Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală", pct. 12.7 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, coroborate cu

prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de **S.C. S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, privind suma de **....lei**, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
-lei TVA;

- **Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 10.07.2009, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr.din 10.07.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 10.07.2009, privind suma de **.... lei**, reprezentând:

- lei impozit pe profit;
- lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- lei TVA;
- lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca printr-o altă echipă să se procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicare, la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

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