



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 319 97 35
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. _____ / _____ 2009
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. C S.A. ,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice, prin adresa nr.....2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.....2009, asupra contestației formulată de **S.C. C S.A.**, cu domiciliul fiscal în județul x, localitatea x, Cod unic de înregistrare x.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.....2009 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.....2009 de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Serviciul Inspecție Fiscală și are ca obiect suma totală de **x lei** reprezentând:

- **Impozit pe profit în sumă de x lei**
- Majorari de întârziere în sumă de x lei aferente impozitului pe profit
- **Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de x lei**
- Majorari de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, în raport de data la care a fost primită Decizia de impunere nr.2009, respectiv2009, potrivit ștampilei confirmării de primire de la oficiul poștal și de data înregistrării contestației la Direcția generală a finanțelor publice, respectiv2009 așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. C S.A. contestă decizia de impunere nr.2009 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Serviciul Inspecție Fiscală, precizând următoarele:

Societatea susține că reținerile organului de inspecție fiscală nu au bază legală și sunt vădit netemeinice întrucât aceștia au interpretat în mod greșit dispozițiile actelor normative, fără să țină cont de momentul intrării lor în vigoare.

S.C. C S.A. susține că durata inspecției fiscale a fost cuprinsă în perioada “.....2008 –2009”, fapt care încalcă prevederile art.104 din Codul de Procedură fiscală conform cărora durata inspecției nu poate fi mai mare de 3 luni și a cuprins și perioade deja verificate printr-o altă inspecție fiscală, fapt consemnat în raportul de inspecție fiscală parțială nr.....2005, încălcând astfel dispozițiile art.105 pct.(3) din Codul de Procedură fiscală.

Societatea mai susține că atât prin raportul de inspecție fiscală nr.2005 cât și prin raportul de inspecție fiscală nr..... .2009 organele de inspecție fiscală nu au constatat și nu au sancționat societatea pentru nicio încălcare a prevederilor Legii nr.82/1991, ceea ce înseamnă că societatea a organizat și condus contabilitatea proprie potrivit legii, astfel se “exclue orice apreciere scrisă negativă asupra inexistenței sau neîntocmirii unor documente justificative și contabile pentru operațiunile efectuate”. Totodată organele de inspecție fiscală nu au solicitat în scris note explicative persoanelor care au întocmit, vizat și aprobat documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate.

Societatea consideră că nu a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal în temeiul căruia organele de inspecție fiscală au exclus de la deducere operațiuni pentru care societatea a arhivat facturi în copie, întrucât se puteau obține și originalele dacă se solicitau.

Organele de inspecție fiscală au apreciat eronat nedeductibilitatea sumelor reprezentând concesiunea pe persoană fizică, societatea susținând că tocmai prin exploatarea acestei concesiuni au fost obținute venituri care au fost înregistrate în contabilitate și impozitate.

Pentru înregistrările contabile de genul 665-5124, 666-168/471, 6588-447, 612-401607-378 și 4428, 635-447627-401, 635-104, apreciate de organele de inspecție fiscală ca incorecte și care ar denatura profitul impozabil, societatea susține că nu sunt demonstrate atâta timp cât prin inspecția fiscală nu s-au constatat abateri de la legea contabilității, mai mult societatea ține contabilitatea în baza unor programe informatice aprobate de Ministerul Finanțelor Publice.

Societatea mai susține că pentru imputațiile referitoare la lipsa unor obiecte de inventar de la hotel s-au întocmit documente valabile și s-au înregistrat în evidențele contabile chitanțele și facturile emise, iar pentru mărfurile constatate a fi degradate s-au efectuat operațiuni contabile în baza proceselor verbale întocmite și semnate de comisiile legal constituite sau pe baza constatărilor organelor sanitare abilitate.

Referitor la alocațiile de hrana acordate salariaților, societatea precizează că acestea sunt în concordanță strictă cu dispozițiile legale ce reglementează drepturile personalului îmbarcat pe nave maritime și fluviale și sunt în limita valorică a bonurilor de masa la care ar fi avut dreptul acești salariați.

Situațiile financiar contabile ale societății au fost auditate de o societate de audit acreditată de Ministerul Finanțelor Publice, societate căreia ar fi trebuit ca organele de inspecție fiscală să solicite o explicație scrisă anterior finalizării inspecției fiscale.

Societatea precizează că deoarece se află în litigiu cu organele vamale, Dosarul nr...../2009 aflat pe rolul Tribunalului, suma de TVA colectată aferentă accizei nu trebuia inclusă ca datorată în raportul de inspecție fiscală.

Societatea precizează că avizul de inspecție fiscală nr.....2008 se referă la verificarea TVA dar inspectorii fiscali și-au extins verificările fără a avea un alt aviz de verificare de fond încălcând prevederile art.102 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, organele de inspecție fiscală au invocat și au aplicat greșit prevederile art.145 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru operațiuni înregistrate în anii 2005 și 2006, întrucât art.145 a fost modificat prin Legea nr.343/2006 și a intrat în vigoare începând cu 01.01.2007.

Contestația a fost completată cu adresa nr.....2009 prin care S.C. C S.A. prezintă următoarele obiecțiuni la constatările organelor de inspecție fiscală:

Pentru anul 2005:

-suma de x lei, reprezintă concesiune cedată conform contractului încheiat de părți în sensul reglementat de prevederile art.21 pct.2 din Codul de procedură fiscală, în folosul societății pentru a se obține profit;

-suma de x lei, reprezintă înregistrarea mărfurilor degradate și care sunt perisabile și nu au putut fi asigurate;

-suma de x lei se regăsește în facturile recuperate din locurile de arhivare și care nu au fost revăzute de controlorii fiscali;

-suma de x lei, reprezintă regularizările care au fost justificate concomitent cu conturile de cheltuieli 6588-7588;

-suma de x lei s-a înregistrat eronat în forma 607-378-4428 după care s-a efectuat operațiunea de stornare și s-a efectuat înregistrarea corectă 6588-7588, reglări gestiuni, conform notelor contabile existente;

-suma de x lei reprezentând discounturi acordate de furnizor s-a compensat cu neînregistrarea aceleiași sume ca și discounturi acordate de SC C SA

Pentru anul 2006:

-suma de x lei, reprezintă concesiune în nume personal, cedată la societate conform contractului de cedare existent și înregistrat, prin urmare această cheltuială se admite a fi deductibilă în sensul art.21 pct.2;

-suma de x lei reprezintă sume regăsite în facturile în copie, originalele nefiind solicitate expres de către controlorii fiscali. În dosarul de corespondență al societății există adresa nr.....2007 care confirmă corectarea erorilor din jurnalele de cumpărări finale și de vânzări;

-suma de x lei a fost eronat înregistrată inițial în conturile 6028-455-641-455-645-455, fiind procurate cu bani personali de administrator dar ulterior operațiunea a fost stornată (6028-455) și de asemenea în cazul unor plăți pentru muncitori din banii proprii, operațiune de asemenea stornată și înregistrată corect în baza statului de plată semnat;

-suma de x lei a fost inițial eronat contată 627-5121, s-a stornat operațiunea și s-a efectuat înregistrarea corectă prin 2671-constituire depozit;

-sumele de x lei, x lei și x lei au fost înregistrate prin conturile permise de programul de contabilitate (607-378, 4428);

Pentru anul 2007:

-sumele x lei, x lei și x lei au fost înregistrate inițial prin contarea 621-455/6028/623/624/628/455 dar la sfârșitul lunii în urma verificărilor cu gestiunile, operațiunile au fost stornate și contate corect prin 6588-7588, conform jurnalelor, toate aceste înregistrări fiind cuprinse în notele contabile;

-suma de x lei reprezintă o concesiune personală în sensul art.21, pct.2;

-suma de x lei este eronat menționată de controlorii fiscali întrucât facturile constatate lipsă nu au fost solicitate să fie prezentate;

-suma de x lei reprezintă debitori diverși trecuți pe cheltuială, aceste sume neputând fi recuperate decât prin hotărâri judecătorești, la dosar existând dovezi de somație;

-suma de x lei reprezintă alocări de sume pentru masa personalului în limita drepturilor de îmbarcare ale personalului navigant;

-suma de x lei a fost inițial contată prin înregistrarea 6588-447 și nu este concesiune dublată, fiind apoi stornată și înregistrată corect ca reprezentând taxe locale.

Societatea mai susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerație explicațiile date de operatorii contabili care susțin că multe din

Înregistrările contabile erau erori ale programului de contabilitate pe care societatea l-a achiziționat în condițiile legii și la care ulterior a renunțat fiind plin de greșeli de contare, și nu au solicitat explicații scrise de la operatorii contabili susținând că înregistrările sunt incorecte și făcute cu intenția de a denatura veniturile supuse impozitării sau calculului TVA datorat.

Societatea solicită reanalizarea la sediul societății a tuturor documentelor financiar contabile cuprinse în raportul de inspecție fiscală, admiterea contestației și anularea raportului de inspecție fiscală nr.....2009.

II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în data de2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice – Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Serviciul Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:

Referitor impozitul pe profit

Pentru exercitiul financiar 2005, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de **x lei**, ca diferență între impozitul pe profit stabilit în urma verificărilor în sumă de x lei și impozitul pe profit calculat, înregistrat și declarat de societate în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală nu au acodat drept de deducere la calculul profitului impozabil aferent anului 2005 pentru următoarele cheltuieli în sumă totală de x lei:

-suma de x lei reprezentând concesiune pe persoana fizică, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând mărfuri degradate, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând facturi emise pe numele altor societăți, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând facturi în copie înregistrate de două ori, facturi lipsă, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând reglări fără justificare înregistrate de agentul economic, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor

art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile cu formule de genul 607-378 și 4428, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând facturi emise cu discount acordat de furnizori și neînregistrat de societate, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.19 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

Pentru exercițiul financiar 2006, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de **x lei**, ca diferență între impozitul pe profit stabilit la control în sumă de x lei și impozitul pe profit calculat, înregistrat și declarat de societate în sumă de x lei.

Cheltuielile nedeductibile în sumă de x lei care au stat la baza stabilirii de către organele de inspecție fiscală a impozitului pe profit stabilit suplimentar se compun din:

-suma de x lei reprezentând concesiune pe persoană fizică, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând facturi în copie înregistrate de două ori, facturi lipsă, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile fără acte justificative (6028-445, 641-455, 645-455), ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile cu formule de genul 607-378 și 4428, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând descărcări de marfă fără documente justificative, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând facturi emise cu discount de furnizori și neînregistrat de societate, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile fără documente justificative (607-607; 6028-6028 etc.), ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând imputații persoane vinovate fără a fi înregistrate pe venituri (461-371; 5311-461), ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile fără acte justificative (665-5124; 627-5121 etc.), ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

Pentru exercitiul financiar 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de **x lei**, ca diferență între impozitul pe profit stabilit la control în sumă de x lei și impozitul pe profit calculat, înregistrat și declarat de societate în sumă de x lei.

Cheltuielile nedeductibile în sumă de x lei care au stat la baza stabilirii de către organele de inspecție fiscală a impozitului pe profit stabilit suplimentar se compun din:

-suma de x lei reprezentând concesiune pe persoană fizică, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând facturi în copie înregistrate de două ori, facturi lipsă, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile fără acte justificative înregistrate de societate (6028-445; 623-455 etc.), ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile cu formule de genul 607-378 și 4428, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând facturi emise cu discount acordat de furnizori și neînregistrat de societate, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 12 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile fără documente justificative (6588-5121-plăți salarii; 621-5311 proces verbal compensare;

635-4427 facturi în compensare; 654-461 reprezentând pierderi din debitori diverși fără acte justificative), ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând imputații persoane vinovate, fără a fi înregistrate pe venituri;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile fără acte justificative înregistrate de agentul economic (665-5124. 666-168/471 etc.);

-suma de x lei reprezentând concesiune pe anul 2007 înregistrată pe cheltuială cu formula contabilă 6588-447, iar trimestrial când sosesc facturile reprezentând concesiune teren sunt înregistrate 612-401, înregistrări care au afectat profitul impozabil, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând reglări depozit central fără a avea documente justificative, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând masa acordată salariaților care nu au fost impozitate la angajați , ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând cheltuieli de protocol cu deductibilitate limitată în limita unei cote de 2% acordate în conformitate cu art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ce nu au fost impozitate la angajați;

Pentru perioada2008-....2008, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **x lei** aferent profitului impozabil la2008. Cheltuiala nedeductibilă fiscal în sumă de x lei stabilită de organele de inspecție fiscală se compune din:

-suma de x lei reprezentând concesiune pe persoană fizică, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile cu formule de genul 607-378 și 4428, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile fără acte justificative înregistrate de agentul economic (665-162 etc.), ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând concesiune pe anul 2008 înregistrată pe cheltuială cu formula contabilă 635-447;

-suma de x lei reprezentând înregistrări contabile fără acte justificative înregistrate de societate (627-401), ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei reprezentând masa acordată salariaților care în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.l) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, ce nu au fost impozitate la angajați;

-suma de x lei reprezentând mărfuri degradate;

-suma de x lei reprezentând TVA colectată;

-suma de x lei reprezentând acciza evidențiată în facturile de achiziție a combustibilului și înregistrată de societate astfel 635-401;

Pentru diferențele constatate reprezentând impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de x lei, pentru perioada2005-....2009.

Referitor taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată:2005 –2008

Pentru perioada2005 –2005, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de **x lei**, reprezentând diferențe între TVA deductibilă rezultată din achiziția de mărfuri, prestări de servicii și alte cheltuieli pentru funcționarea societății și TVA colectată rezultată din vânzarea mărfurilor și prestările de servicii în turism .

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de **x lei** formată din:

-suma de x lei aferentă facturilor înregistrate fără justificare, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă regularizărilor efectuate în anul 2005 de societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de **x lei** formată din :

-suma de x lei aferentă accizei calculată prin RIFP nr.....2008 emis de inspectorii vamali din cadrul D.J.A.O.V., conform art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă discounturilor obținute de la furnizori și neînregistrate în evidența contabilă ca urmare a încălcării de către

societate a prevederilor art.145 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă mărfurilor descărcate în cont 6588 ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă avansurilor încasate în cont 418 „clienți facturi de întocmit”

Pentru perioada2006 –2006, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de **x lei**, reprezentând diferențe între TVA deductibilă rezultată din achiziția de mărfuri, prestări de servicii și alte cheltuieli pentru funcționarea societății și TVA colectată rezultată din vânzarea mărfurilor și prestările de servicii în turism.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de x lei formată din:

-suma de x lei aferentă facturilor înregistrate fără justificare, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă regularizărilor efectuate în anul 2006 de societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de x lei formată din :

-suma de x lei aferentă accizei calculată prin RIFP nr.....2008 emis de inspectorii vamali din cadrul D.J.A.O.V., conform art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă discounturilor obținute de la furnizori și neînregistrate în evidența contabilă ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.145 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă mărfurilor descărcate în cont 6588 ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă bunurilor acordate salariaților sub formă de avantaje în natură, valoarea nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

-suma de x lei aferentă mărfurilor imputate persoanelor vinovate.

Pentru perioada2007 –2007, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de **x lei**, reprezentând diferențe între TVA deductibilă rezultată din achiziția de mărfuri, prestări de servicii și alte cheltuieli pentru funcționarea societății și TVA colectată rezultată din vânzarea mărfurilor și prestările de servicii în turism.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de **x lei** formată din:

- suma de x lei aferentă facturilor înregistrate fără justificare, ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- suma de x lei aferentă regularizărilor efectuate în anul 2007 de societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de **x lei** formată din :

- suma de x lei aferentă accizei calculată prin RIFP nr.....2008 emis de inspectorii vamali din cadrul D.J.A.O.V., conform art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- suma de x lei aferentă discounturilor obținute de la furnizori și neînregistrate în evidența contabilă ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.145 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- suma de x lei aferentă mărfurilor descărcate în cont 6588 ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.145 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

- suma de x lei aferentă bunurilor acordate salariaților sub formă de avantaje în natură, valoarea nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

- suma de x lei aferentă mărfurilor imputate persoanelor vinovate;

- suma de x lei aferentă avansurilor încasate în cont 418 „clienți facturi de întocmit” ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.137² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada2008 –2008, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de **x lei**, reprezentând diferențe între TVA deductibilă rezultată din achiziția de mărfuri, prestări de servicii și alte cheltuieli pentru funcționarea societății și TVA colectată rezultată din vânzarea mărfurilor și prestările de servicii în turism.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de **x lei** formată din:

-suma de x lei aferentă regularizărilor efectuate în anul 2008 de societate.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de x lei formată din :

-suma de x lei aferentă accizei calculată prin RIFP nr.....2008 emis de inspectorii vamali din cadrul D.J.A.O.V., conform art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă mărfurilor descărcate în cont 6588 ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.128 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

-suma de x lei aferentă bunurilor acordate salariaților sub formă de avantaje în natură, valoarea nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

-suma de x lei aferentă avansurilor încasate în cont 418 „clienți facturi de întocmit” ca urmare a încălcării de către societate a prevederilor art.137² alin.(2) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare;

Pentru diferențele constatate reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă totală de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de x lei, pentru perioada2005 –2008.

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

Referitor la excepția de fond privind reverificarea aceleiași perioade invocată de societate în sensul că inspecția fiscală « a cuprins și perioade deja verificate printr-o altă inspecție fiscală, fapt consemnat în raportul de inspecție fiscală parțială înregistrat cu nr.....2005. Acest fapt încalcă dispozițiile art.105 pct.(3) din Codul de procedură fiscală » din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală parțială nr.....2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.....2009 contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii au efectuat

verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada**2005-.....2008** și a impozitului pe profit pentru perioada**2005-.....2008**.

De asemenea, prin același act de control s-a constatat că ultima verificare fiscală pe linie de TVA a fost efectuată prin raportul de inspecție fiscală parțială nr.....2005 prin care s-a soluționat decontul de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiuni de rambursare nr.....2005, aferent lunii x 2005.

Din analiza raportului de inspecție fiscală nr.....2005 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice –Activitatea de control fiscal, se reține că inspecția fiscală parțială a cuprins perioada-.....**2005**.

Prin urmare, întrucât prin raportul de inspecție fiscală nr.....2005, organele de inspecție fiscală au verificat taxa pe valoarea adăugată pentru perioada**2005-.....2005** iar prin raportul de inspecție fiscală nr.....2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.....2009, contestată, organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea taxei pe valoarea adăugată pentru perioada**2005 –2008** se reține că excepția societății privind reverificarea nu este întemeiată, organele de inspecție fiscală respectând prevederile art.105 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizează că « (3) *Inspeția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.(...)*”

În consecință, excepția de fond invocată de societate este neîntemeiată, fapt pentru care Direcția generală de soluționare a contestațiilor va proceda la analiza contestației pe fond.

În ceea ce privește argumentul societății că „*avizul de inspecție fiscală nr.11537/25.11.2008, transmis către SC C SA se referă la verificarea TVA ,însă controlorii fiscali și-au extins verificările fără a avea un alt aviz de verificare de fond, fapt care încalcă prevederile art.102 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, întrucât „ în acest caz, prin excepție de la prevederile alin.(1), avizul de inspecție fiscală se comunică contribuabilului chiar în cursul efectuării inspecției pentru soluționarea cererii”*, acesta nu poate fi reținut având în vedere faptul că prin adresa nr.....2009, Direcția generală a finanțelor publice, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii precizează că „ *S-a întocmit referatul nr.141/23.03.2009 prin care s-a aprobat de către conducătorul activității de inspecție fiscală extinderea inspecției fiscale parțiale și asupra impozitului pe profit în conformitate cu prevederile OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, aspect ce a fost comunicat și agentului economic, care nu a avut obiecțiuni, mai mult decât atât a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală și celelalte acte contabile aferente perioadei ...2005-.....2005.*”

I. In ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de x lei și majorările de întârziere aferente în sumă de x lei :

Perioada supusă verificării :2005-2008

1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor reprezentând « discounturi acordate de furnizori » înscris în facturi fiscale și neînregistrate de societate în condițiile în care SC C SA susține că în anul 2005 discounturile acordate de furnizori au fost compensate cu cele acordate de societate.

În fapt, în perioada 2005-2007 contestatoarea nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli reprezentând « discounturi acordate de furnizori » și înscrise în facturile fiscale astfel : pentru anul 2005 suma de x lei, pentru anul 2006 suma de x lei și pentru anul 2007 suma de x lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de x lei reprezentând cheltuieli cu discounturile acordate de furnizori și neînregistrate de societate reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2005, 2006 și 2007.

Prin contestație, **SC C SA** precizează că în anul 2005 a compensat discounturile acordate de furnizori cu cele acordate de societate.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care precizează :

„(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.[...]”

Potrivit punctului 12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, se prevede:

„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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține faptul că societatea contestatoare în perioada 2005-2007 nu a înregistrat în contabilitate cheltuieli reprezentând « discounturi acordate de furnizori » și înscrise în facturi fiscale.

Potrivit prevederilor Ordinului nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, în vigoare până la 31.12.2005, discounturile poartă denumirea de sconturi și se înregistrează astfel:

„Contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate"

„ Cu ajutorul acestui cont se ține evidența cheltuielilor privind sconturile acordate clienților, debitorilor sau băncilor.

În debitul contului 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" se înregistrează:

- valoarea sconturilor acordate clienților, debitorilor sau băncilor (411, 461, 512).”

„Contul 767 "Venituri din sconturi obținute"

„Cu ajutorul acestui cont se ține evidența veniturilor din sconturile obținute de la furnizori și alți creditori.

În creditul contului 767 "Venituri din sconturi obținute" se înregistrează:

- valoarea sconturilor obținute de la furnizori sau alți creditori (401, 404, 462, 512).”

Prin urmare, potrivit celor de mai sus sconturile (discounturile) primite de la furnizori se înregistrează pe venituri în contul 767 „*Venituri din sconturi obținute*” iar cele acordate se înregistrează pe cheltuieli în contul contul 667 *"Cheltuieli privind sconturile acordate"*.

Prin urmare, societatea avea obligația să înregistreze în contabilitate sconturile (discounturile) primite de la furnizori.

În ceea ce privește argumentul societății contestatoare referitor la faptul că a compensat sconturile (discounturile) primite de la furnizori cu cele acordate de SC C SA, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât potrivit Ordinului nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, în

vigoare până la 31.12.2005, privind principiile contabile la art.2.8 „**Principiul necompensării. Valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, respectiv veniturile cu cheltuielile, cu excepția compensărilor între active și pasive, permise de reglementările legale”, acest principiu fiind în vigoare și în perioada2006-....2008, când sunt incidente prevederile Ordinului nr.1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, în speță legea nepermițând această compensare de natura celei efectuate de agentul economic.**

De asemenea, societatea nu prezintă argumente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, ci mai mult recunoaște prin contestație că nu a înregistrat discounturile primite de la furnizori .

Având în vedere cele de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei impozit pe profit în sumă de **x lei, motiv pentru care** pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC C SA.

2. Referitor la suma de x lei reprezentând impozit pe profit - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor reprezentând “mărfuri degradate” în condițiile în care deși SC C SA susține că aceste cheltuieli sunt aferente unor produse perisabile care nu au fost asigurate, dar nu probează cu documente justificative.

În fapt, în anii 2005 și 2008 contestatoarea a înregistrat cheltuieli reprezentând mărfuri degradate pe care le-a evidențiat în contabilitate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2005 și 2008.

În drept, art. 21 alin (4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, în forma aplicabilă pe perioada supusă verificării, precizează :

“[...]4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI;[...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că bunurile de natura stocurilor sau activele corporale constatăte lipsă în

gestiune ori degradate și care nu au fost asigurate sunt **cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil**.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a înregistrat în evidența contabilă ca fiind cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu mărfuri degradate, neasigurate, considerându-le **perisabilități**.

Însă, potrivit art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, valabil în perioada supusă verificării :

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

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;

Prin perisabilități, potrivit Hotărârii Guvernului nr. 831 din 27 mai 2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, publicată în Monitorul Oficial nr. 522 din 10 iunie 2004, la art.1 **"se înțelege scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică)."**

De asemenea, potrivit art.2 din același act normativ:

„Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv contestație, se reține faptul că SC C SA deși susține că mărfurile degradate sunt perisabile, aceasta nu precizează care sunt aceste mărfuri și mai mult, prin afirmația că aceste mărfuri „*nu au putut fi asigurate*” recunoaște că în fapt sunt mărfuri degradate.

Totodată, prin adresa nr.....2009, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a solicitat SC C SA documentele invocate în contestație precum și orice alte documente pe care le considera necesare în susținerea cauzei.

Prin adresa nr.....2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.2009, contestatoarea precizează „*numărul și volumul documentelor financiar contabile prin care putem proba contestația este deosebit de mare și nu-l putem anexa.*”

Prin urmare, se reține că deși au fost solicitate documente societății, respectiv procesele verbale întocmite și semnate de comisia legal

constituite sau pe baza constatărilor organelor sanitare abilitate, aceasta nu a depus în susținerea cauzei documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei impozit pe profit în sumă de **x lei, motiv pentru care**, pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC C SA.

3. Referitor la impozitul pe profit în suma de x lei -cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor reprezentând “concesiune persoană fizică” în condițiile în care din dosarul cauzei nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au încadrat aceste cheltuieli ca fiind cheltuieli făcute în favoarea asociaților .

În fapt, SC C SA a înregistrat în perioada 2005-2008 cheltuieli reprezentând concesiune terenuri, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli au fost făcute în favoarea asociaților fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

În drept, potrivit art. 21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

„(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.”

Iar potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal :

„(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.[...]”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile .

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art. 21 alin (4) lit. e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, care prevede :

„[...]4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

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

fără a preciza care au fost documentele care au stat la baza constatării că aceste cheltuieli au fost făcute în favoarea asociatului. De asemenea, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat contractul de concesiune teren care a stat la baza înregistrării cheltuielilor, clauzele contractuale în funcție de care să se stabilească natura cheltuielilor precum și caracterul lor deductibil/ nedeductibil la calculul profitului impozabil.

Totodată, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat și contractul încheiat între contestatoare și persoana fizică, respectiv dacă această concesiune a fost cedată persoanei juridice.

Având în vedere cele de mai sus, faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă motivele pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil a cheltuielilor reprezentând concesiune iar simpla afirmație că aceste cheltuieli au fost efectuate în favoarea acționarului/asociatului, nu dă societății dreptul de a le deduce la calculul profitului impozabil, precum și faptul că nici societatea nu prezintă documente , în cauză se va face aplicațiunea art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează: **“(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.”**, coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005, care precizează că: **“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”**.

În consecință, se va desființa Decizia de impunere nr.....2009 pentru impozitul pe profit în suma de **x lei** urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul de control contestat să analizeze și să stabilească obligații fiscale reprezentând impozit pe profit datorat de societate, conform celor reținute mai sus.

4.Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei- Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de

Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor înscrise în facturi fiscale înregistrate de două ori în evidența contabilă precum și asupra deductibilității cheltuielilor înregistrate în jurnale de cumpărări fără documente justificative.

In fapt, societatea a dedus în perioada 2005-2007 cheltuielile în suma de x lei înscrise în facturi fiscale înregistrate de două ori în evidența contabilă precum și în jurnale de cumpărări fără a avea la bază documente justificative, respectiv facturi fiscale.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli pe motiv că înregistrările contabile nu au avut la bază documente justificative.

In drept, art. 21 alin (4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal :

„[...]4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

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

Referitor la acest articol punctul 44 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codului fiscal, aduce următoarele precizări:

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

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de existența unor documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunii.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a cheltuielilor înscrise în facturi fiscale înregistrate de două ori în evidența contabilă. Astfel, potrivit anexei la raportul de inspecție fiscală societatea a înregistrat factura fiscală nr.....2006 emisă de SC D SRL în jurnalul de cumpărări atât în luna februarie cât și în luna martie, a înregistrat factura fiscală nr.....2006 emisă de SC M SA în jurnalul de cumpărări atât în luna martie cât și în luna aprilie, etc.

Totodată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere nici pentru cheltuielile înregistrate în jurnale de cumpărări și pentru care aceasta nu a prezentat documente justificative, respectiv facturi fiscale.

Astfel, spre exemplificare, potrivit anexei la raportul de inspecție fiscală în jurnalul de cumpărări, societatea a înregistrat suma de x lei cu explicația factura fiscală nr.....2005 emisă de SC M SA fără ca această factură să fie prezentată organelor de inspecție fiscală sau organelor de soluționare.

Dar, potrivit art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991:

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

Astfel, orice operațiune economica se consemnează într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile. Prin urmare, nu poate fi înregistrată aceeași operațiune de mai multe ori în baza aceluiași document justificativ.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr.....2009, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a solicitat SC C SA, în baza art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d), să precizeze motivele de drept și să depună la organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii Tulcea toate documentele invocate în contestație și considerate necesare în susținerea cauzei, respectiv facturi fiscale, contracte și orice alte documente justificative considerate relevante în soluționarea cauzei.

Prin adresa de răspuns nr.....2009 depusă la Direcția generală a finanțelor publice și înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.....2009, societatea contestatoare nu a depus documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, precizând următoarele:

“facem mențiunea că numărul și volumul documentelor financiar contabile prin care putem proba contestația este deosebit de mare și nu îl putem anexa(.....)”

Prin urmare, întrucât, așa cum se reține din raportul de inspecție fiscală, societatea a efectuat pentru o parte din operațiuni înregistrări contabile duble, în baza aceluiași document justificativ, respectiv aceeași factură fiscală, iar pentru alte operațiuni au fost înregistrate cheltuieli care nu au avut la baza documente legale justificative, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli și în mod legal au stabilit diferența de impozit pe profit în sumă de x lei, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neintemeiată contestația formulată de SC C SA.

5.Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei –Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit aferent cheltuielilor reprezentând concesiune în condițiile în care societatea a înregistrat de două ori cheltuielile respective, afectând profitul impozabil.

În fapt , prin raportul de inspecție fiscală nr.....2009 s-a constatat că în anul 2007 SC C SA a înregistrat cheltuieli cu concesiuni în sumă de x lei, prin articolul contabil 6588-447, iar trimestrial când soseau facturile societatea înregistra din nou aceste cheltuieli prin articolul contabil 612-401.

Prin adresa nr.....2009, Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii precizează faptul că *„suma de x lei reprezentând concesiune teren pe anul 2008 înregistrată pe cheltuială cu formula contabila 635-447; iar trimestrial când sosesc facturile reprezentând concesiune teren sunt înregistrate astfel 612-401, înregistrări care se dublează și care au afectat profitul impozabil (...)”*

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru aceste cheltuieli cu concesiune teren pe motiv că înregistrările contabile nu au la bază documente justificative.

În drept, art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data de 01.01.2007, prevede :

“(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.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei se reține că societatea a înregistrat în anii 2007 și 2008 cheltuielile cu concesiune teren atât prin articolul contabil 6588 *„Alte cheltuieli de exploatare” =447* *“Fonduri speciale –taxe și vărsăminte asimilate*, cât și prin articolul contabil 612 *“Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” = 401 “Furnizori”* rezultând înregistrarea de două ori a aceleiași cheltuieli, fapt care a determinat influențarea profitului impozabil aferent anilor fiscali 2007 și 2008.

Prin adresa nr.....2009, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a solicitat SC C SA documentele invocate în contestație precum și orice alte documente pe care le considera necesare în susținerea cauzei.

Prin adresa nr.....2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.2009, contestatoarea precizează că „*numărul și volumul documentelor financiar contabile prin care putem proba contestația este deosebit de mare și nu-l putem anexa.*”

Prin urmare, se reține că deși au fost solicitate documente societății, aceasta nu a depus în susținerea cauzei documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta argumentând doar că suma de x lei reprezentând cheltuială cu concesiune teren înregistrată de societate în anul 2007 „*a fost inițial contată prin înregistrarea contabilă 6588 – 447 și nu este concesiune dublată, fiind apoi stornată și înregistrată corect ca reprezentând taxe locale*”.

Argumentul contestatoarei nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat de două ori aceeași cheltuială prin două înregistrări contabile diferite, respectiv 6588 „*Alte cheltuieli de exploatare*” =447”*Fonduri speciale –taxe și vărsăminte asimilate,* și 612 “*Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile*”=401 “*Furnizori*”, organele de inspecție fiscală acceptând ca și cheltuială suma înscrisă prin articolul contabil 612 “*Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile*”=401 “*Furnizori*”.

Mai mult, potrivit funcțiunii conturilor, în contul 447 ”*Fonduri speciale –taxe și vărsăminte asimilate,*” se înregistrează evidența datoriilor și a vărsămintelor efectuate către alte organisme publice și nu sume reprezentând concesiuni **iar societatea nu prezintă documente din care să rezulte că stornarea a fost efectuată.**

Având în vedere cele de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei impozit pe profit în sumă de x lei, **motiv pentru care**, pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC C SA.

6.Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei aferent cheltuielilor reprezentând masa acordată și neimpozitată salariaților cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra acestui capat de cerere, în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au analizat din punct de vedere fiscal deductibilitatea respectivelor cheltuieli.

În fapt, obiectul de activitate al contestatoarei este « transport de persoane pe căi navigabile ».

În perioada2007-....2008 SC C SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu masa acordată salariaților săi.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste sume acordate cu titlul de "alocații de hrană" și neimpozitate salariaților sunt nedeductibile fiscal.

În drept, art.21 alin.(4) lit.I) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III."

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, fapt pentru care sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil conform prevederilor articolului legal menționat mai sus.

Prin contestație societatea afirmă că « *alocațiile de hrană acordate salariaților sunt în concordanță strictă cu dispozițiile legale ce reglementează drepturile personalului ambarcat pe nave maritime și fluviale și sunt în limita valorică a bonurilor de masă la care ar fi avut dreptul acești salariați* ».

Din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat contractele, actele și documentele care au legatură cu cheltuielile cu alocația de hrană personal navigant, precum și nivelul alocației de hrană acordate față de cele stabilite prin contractul colectiv de muncă.

Astfel, regimul alocației de hrană acordată personalului navigant este reglementat prin prevederile art.71 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.42/1997 privind transportul naval, republicată, potrivit căruia :

"(1) Pe perioada în care se afla ambarcat, personalul care formează echipajul navei are dreptul la cazare și la hrană gratuită pe nava sau la alocație de hrană zilnică, care se acorda în cuantum și în condițiile stabilite prin contractul colectiv de muncă și/sau prin contractul individual de ambarcare, pentru societățile comerciale, ori prin hotărâre a Guvernului, pentru instituțiile publice sau regiile autonome. Cheltuielile pentru hrana sau alocația zilnică de hrană se suportă de angajator din cheltuielile de exploatare, sunt deductibile fiscal și nu se includ în veniturile salariale supuse impozitării "

Așadar, legiuitorul limitează nivelul alocației de hrană acordată personalului navigant la cel stabilit prin contractul colectiv de muncă, numai în aceste condiții, alocațiile de hrană acordate fiind deductibile fiscal.

Așa cum reiese din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv din raportul de inspecție fiscală nr.....2009, în obiectul principal de

activitate al SC C SA este prevăzut și *“transport de persoane pe căi navigabile”*, societatea contestatoare precizând că alocările de sume pentru masa personalului sunt *“cuprinse în contractele de muncă”*.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă societatea are angajat personal navigant căruia să-i poată fi acordate alocațiile de hrană și dacă aceasta avea obligația acordării acestor alocații conform contractelor de muncă.

Având în vedere cele de mai sus, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“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”*, motiv pentru care se va desființa Decizia de impunere nr.....2009 pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul de control contestat să analizeze și să stabilească obligații fiscale reprezentând impozit pe profit datorat de societate, în vederea reanalizării caracterului deductibil sau nedeductibil al cheltuielilor cu alocația de hrană acordată personalului navigant.

7.Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității și temeiniciei stabilirii acestui impozit în sarcina societății în condițiile în care din instrumentarea speței nu rezultă situația de fapt care a condus la stabilirea diferențelor contestate.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr.....2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.....2009, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli înregistrate de societate în perioada verificată, stabilind în sarcina acesteia diferențe de impozit de profit în sumă totală de x lei.

Prin Decizia de impunere nr.....2009 și raportul de inspecție fiscală nr.....2009 organele de inspecție fiscală au precizat doar în mod generic actul normativ în baza caruia nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli reprezentând: *“reglări fără justificare”*, *“înregistrări contabile de genul 607-378 și 4428”*, *“înregistrări contabile fără acte justificative înregistrate de agentul economic (6028-445;641-455; 645-455, 665-5124,627-5121;623-455, 607-607,6028-6028;6588-5121, 621-5311;635-4427, 666-168/471, 665-162, 627-401)*, *“descărcări marfă”*, *“imputații persoane vinovate”*, *“reglări depozit central”*.

În drept, art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

(...)

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;”

De asemenea, art. 87 din același act normativ prevede:

“Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la [art. 43](#).(...)”.

Din analiza Deciziei de impunere nr.....2009 contestată și a raportului de inspecție fiscală nr.....2009, care a stat la baza emiterii acesteia, nu rezultă documentele primare avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la stabilirea consecințelor fiscale ale deficiențelor constatate.

Astfel, organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea nu are drept de deducere pentru pentru cheltuieli reprezentând: “reglări fără justificare”, “înregistrări contabile de genul 607-378 și 4428”, “înregistrări contabile fără acte justificative înregistrate de agentul economic (6028-445;641-455; 645-455, 665-5124,627-5121;623-455, 607-607,6028-6028;6588-5121, 621-5311;635-4427, 666-168/471, 665-162, 627-401), “descărcări marfă”, “imputații persoane vinovate”, “reglări depozit central” fără să precizeze ce documente au fost analizate și motivele de fapt pentru care nu au acordat deductibilitate pentru cheltuielile mai sus menționate, **cu atât mai mult cu cât primodialitatea în majoritatea cazurilor în stabilirea obligațiilor fiscale nu o au înregistrările contabile ci conținutul economic a ceea ce reflectă în mod real respectivele înregistrări contabile chiar eronate fiind cât și documentele justificative prezentate de societate în cazurile respective precum și modul de completare al acestora, etc.**

Având în vedere că forma actului de inspecție fiscală face imposibilă analizarea de către organele de soluționare a situației de fapt în temeiul de drept incident în cauză, în perioada supusă verificării, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră : *“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”.*

În consecință, se va desființa Decizia de impunere nr....2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspecție fiscală **pentru impozitul pe profit în sumă de x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauze pentru aceleași operațiuni și aceeași perioadă care au făcut obiectul inspecției fiscale cu prezentarea situației de fapt pentru fiecare deficiență în parte, astfel încât contribuabilul în care este nemulțumit de actul de control încheiat să fie în măsură sa-și formuleze propriile apărări.

8. Referitor la impozitul pe profit în sumă de x lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată de SC C SA în condițiile în care prin contestația formulată societatea nu aduce nicio motivație în susținere.

In fapt, SC C SA nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației privind impozitul pe profit în sumă de **x lei** stabilit de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr....2009 aferent cheltuielilor înscrise în facturi emise pe numele altor societăți înregistrate de societate în anul fiscal 2005, cheltuielilor de protocol înregistrate în anul fiscal 2007, cheltuielilor cu “sume reprezentând TVA colectată” și cheltuielilor cu “sume reprezentând acciza evidențiată în facturile de achiziție a comustibilului” înregistrate în anul fiscal 2008.

Totodată, societatea nu prezintă argumente nici pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei** aferent profitului impozabil calculat până la data de2008 și nedeclarat de aceasta.

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c și lit.d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 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, care stipulează următoarele:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația formulată de SC C SA ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

9.Referitor la suma de x lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctele 3, 6 și 7 din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr.....2009 pentru impozit pe profit în sumă de x lei și respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de x lei și x lei iar la punctele 1,2,4,5 și 8 s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC C SA pentru impozit pe profit în sumă de x lei, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr.....2009 și pentru suma de **x lei** reprezentând majorări de întârziere aferent impozitului pe profit conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, portivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

II. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și majorările de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată:

1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei :

a) *Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de societatea contestatoare în condițiile în care și-a exercitat acest drept în baza unor facturi în “copie” și nu în original.*

În fapt, în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi în copie.

În drept, pentru perioada2005-....2006, art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă, prevede:

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

Începând cu 01.01.2007 speței îi sunt incidente prevederile art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Totodată, potrivit pct.51 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr.571/2003:

“(1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal.(...)”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin pct.46 alin.1 din HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă de la 01.01.2007.

Având în vedere prevederile legale menționate rezultă că exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al facturii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale în copie și nu în original.

Prin adresa nr.....2009, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a solicitat

SC C SA documentele invocate în contestație precum și orice alte documente pe care le considera necesare în susținerea cauzei.

Prin adresa nr.....2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.2009, contestatoarea precizează că „numărul și volumul documentelor financiar contabile prin care putem proba contestația este deosebit de mare și nu-l putem anexa.”

Prin urmare, se reține că deși au fost solicitate documente societății, aceasta nu a depus în susținerea cauzei documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv facturi fiscale în original.

Având în vedere cele de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale care nu erau în original, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC C SA.

b) Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC C SA poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor înscrise în jurnalul de cumpărări pentru care aceasta nu a prezentat documentele justificative, respectiv facturi fiscale, care au stat la baza înregistrărilor în jurnal.

In fapt, în perioada 2005-2007 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în jurnalul de cumpărări fără a avea la bază documente justificative, respectiv facturi fiscale.

In drept art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006, prevede:

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007 .

Prin urmare, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, se reține că ***justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, se efectuează în baza facturii fiscale, care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8),***

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în jurnalul de cumpărări și care nu era justificată cu facturi fiscale.

Astfel, potrivit anexei nr.x la raportul de inspecție fiscală societatea a înregistrat în jurnalul de cumpărări la rubrica „TVA deductibilă” suma de x lei înscrisă în factura nr.....2005 emisă de SC M SA fără ca societatea contestatoare să prezinte factura menționată astfel încât să poată beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr.....2009, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a solicitat SC C SA, în baza art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d), să precizeze motivele de drept și să depună la organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației finanțelor publice pentru contribuabili mijlocii Tulcea toate documentele invocate în contestație și considerate necesare în susținerea cauzei, respectiv facturi fiscale și orice alte documente justificative considerate relevante în soluționarea cauzei.

Prin adresa de răspuns nr.....2009 depusă la Direcția generală a finanțelor publice și înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.....2009, societatea contestatoare nu a depus documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, precizând următoarele:

“facem mențiunea că numărul și volumul documentelor financiar contabile prin care putem proba contestația este deosebit de mare și nu îl putem anexa(.....)”.

Având în vedere cele de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă în jurnalul de cumpărări și pentru care societatea nu a prezentat atât organelor de inspecție fiscală cât și organelor de soluționare a contestației facturile fiscale în cauză, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC C SA.

c) Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC C SA poate beneficia de exercitarea dreptul de deducere a

taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale în condițiile în care și-a exercitat de două ori acest drept pentru aceeași operațiune.

În fapt, în perioada verificată **SC C SA** și-a exercitat de două ori pentru aceeași operațiune dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturi fiscale.

În drept, art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, prevede:

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

Totodată, în spetă sunt incidente și prevederile art.145 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 31.12.2006 care precizează:

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

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 01.01.2007 .

Astfel, orice operațiune economică se consemnează într-un document justificativ care stă la baza înregistrărilor contabile. Prin urmare, nu poate fi înregistrată aceeași operațiune de mai multe ori în baza aceluiași document justificativ.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale înregistrate de două ori în evidența contabilă. Astfel, potrivit anexei la raportul de inspecție fiscală societatea a înregistrat factura fiscală nr.....2006 emisă de SC D SRL în jurnalul de cumpărări atât în luna februarie cât și în luna martie.

Având în vedere cele de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată înscrisă de două ori pentru aceeași

operațiune, în luni diferite, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC C SA.

Prin urmare, față de cele reținute mai sus, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC C SA pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate în sumă de x lei - Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă această sumă este datorată de SC C SA în condițiile în care prin contestația formulată societatea nu aduce nicio motivație în susținere.

În fapt, SC C SA nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației privind taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate în sumă de x lei.

În drept, la art. 206 alin. (1) lit. c și lit.d din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”, coroborat cu pct.12.1 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, care stipulează următoarele:

“12.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste aceste sume, în conformitate cu prevederile pct.2.4. din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005:

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

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că societatea nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală, se va

respinge contestația formulată de SC C SA ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei - Cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra legalității și temeiniciei stabilirii acestor obligații fiscale în sarcina societății în condițiile în care din instrumentarea speței nu rezultă situația de fapt care a condus la stabilirea diferențelor contestate.

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr.....2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.....2009, organele de inspecție fiscală au diminuat taxa pe valoarea adăugată deductibilă și au majorat taxa pe valoarea adăugată colectată, stabilind în sarcina societății o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Prin Decizia de impunere nr.....2009 și raportul de inspecție fiscală nr.....2009 organele de inspecție fiscală au precizat doar în mod generic actul normativ în baza căruia nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă “regularizărilor” efectuate de agentul economic și au majorat taxa pe valoarea adăugată colectată cu diferențe reprezentând taxă pe valoarea adăugată aferentă: discounturilor obținute de la furnizori și neînregistrate în evidența contabilă, “mărfurilor descărcate în cont 6588” sau nu au precizat temeiul de drept în baza căruia a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, ce nu au fost impozitate la sursă și marfurilor imputate persoanelor vinovate.

În drept, art.43 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

(...)

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept;”

De asemenea, art. 87 din același act normativ prevede:

“Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la [art. 43](#).(...)”.

Din analiza Deciziei de impunere nr.....2009 contestată și a raportului de inspecție fiscală nr.....2009, care a stat la baza emiterii

acesteia, nu rezultă documentele primare avute în vedere de către organele de inspecție fiscală la stabilirea consecințelor fiscale ale deficiențelor constatate.

Astfel, organele de inspecție fiscală s-au rezumat să constate că societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă *“regularizărilor efectuate de agentul economic”* și au stabilit taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă *“discounturilor obținute de furnizori și neînregistrate în evidența contabilă”*, *“mărfurilor descărcate în cont 6588”* fără să precizeze ce documente au fost analizate și motivele de fapt care au condus la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru aceste operațiuni și stabilirea suplimentară de taxă pe valoarea adăugată colectată. Mai mult, pentru diferențele de taxă pe valoarea adăugată colectată aferentă *“bunurilor acordate salariaților sub formă de avantaje în natură, valoare ce nu a fost impozitată la sursă”* și *“mărfurilor imputate persoanelor vinovate”*, organele de inspecție fiscală nu au precizat temeiul de drept.

Având în vedere că **din susținerile contestatoarei cât și din conținutul raportului de inspecție fiscală** nu se poate analiza de către organele de soluționare situația de fapt precum și temeiul de drept incident în cauză în perioada supusă verificării, precum și faptul că sumele nu pot fi defalcate astfel încât organul de soluționare să poată face corespondența cu cheltuielile nedeductibile fiscal cu care organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil în perioada care a făcut obiectul inspecției fiscale, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră : *“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”*.

În consecință, se va desființa Decizia de impunere nr....2009 emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabili Mijlocii – Activitatea de inspecție fiscală **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze cauza pentru aceleași operațiuni și aceeași perioadă care au făcut obiectul inspecției fiscale cu prezentarea situației de fapt pentru fiecare deficiență în parte.

4.Referitor majorările de întârziere în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctele 1și 2 din capitolul II privind taxa pe valoarea adăugată din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC C SA pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei iar la punctul 3 din același capitol s-a desființat

Decizia de impunere nr.....2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr.....2009 și pentru suma de **x lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

5) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesoriile în sumă de x lei aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusa solutionarii este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

In fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr.....2009 emis de Direcția generală de finanțelor publice, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată, în sumă totală de x lei, aferentă accizei calculată prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr.....2008 emis de Direcția județeană pentru accize și operațiuni vamale Tulcea, în baza art.137 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație societatea precizează că *“se află încă în litigiu cu organele vamale și prin urmare TVA colectată aferentă accizei nu trebuia inclusă ca datorată în raportul de inspecție fiscală – a se vedea Dosarul nr.....2009, aflat pe rolul Tribunalului.”*

In drept, art.214 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

„ART. 214

„ Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

[...]

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți[...]”

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv raportul de inspecție fiscală parțială nr.2008, emis de Direcția județeană pentru

accize și operațiuni vamale au fost stabilite în sarcina societății accize în sumă de x lei și majorări de întârziere aferente în sumă de x lei.

Prin adresa nr.....2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.....2009, Direcția Județeană pentru Accize și Operațiuni Vamale precizează că :”SC C SA a depus contestație împotriva Deciziei de impunere nr.....2008, Dispoziției nr.....2008 și a Raportului de inspecție fiscală parțială nr.....2008 emise de către DJAOV ” iar “conform competenței, contestația a fost soluționată de către DGFP prin Decizia nr.....2008”.

Totodată, prin aceeași adresă se precizează că “La tribunalul se află pe rol dosarul nr..../2009 având ca obiect soluționarea cererii privind anularea Deciziei nr.....2008.”

Având în vedere faptul că prin raportul de inspecție fiscală nr....2009 emis de Direcția generală de finanțelor publice, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată, în sumă totală de x lei, aferentă accizei calculată prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr....2008, care face obiectul dosarului nr....2009 aflat pe rolul Tribunalului, iar conform prevederilor art.137 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, acciza se cuprinde în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, rezultă că soluționarea cauzei depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecări, respectiv de soluționarea de către instanța judecătorească a acțiunii formulate de SC C SA având ca obiect anularea Deciziei nr.....2008.

În consecință, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive de către instanța judecătorească, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea cauzei, motiv pentru care se va suspenda soluționarea cauzei pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesoriile aferente în sumă de x lei, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea cauzei în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“[...] (3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.c), e), f) și l), art.145 alin.8, art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.12 din HG nr.44/2004 privind Normele de

aplicare a Codului fiscal, art.71 alin.(1) din OG nr.42/1997 privind transportul naval, republicată și prevederilor art.43, art.87, art.214 alin.(1) lit.b), 206 alin. (1) lit. c și lit.d, art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Respingerea ca **neîntemeiată** a contestației formulată de **SC C SA** împotriva Deciziei de impunere nr.....2009 pentru suma totală de **x lei** reprezentând:

- impozit pe profit
- taxă pe valoarea adăugată

2. Respingerea ca **nemotivată** a contestației formulată de **S. C C SA** împotriva Deciziei de impunere nr.....2009 pentru suma totală de **x1 lei** reprezentând:

- impozit pe profit
- taxă pe valoarea adăugată

3. Desființarea Deciziei de impunere nr.2009 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală pentru suma totală de **x lei** reprezentând :

- taxă pe valoarea adăugată
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit

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

4. Suspendarea soluționării contestației **SC C SA** referitoare la suma de **x lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată aferentă accizelor;
- majorări de întârziere aferente taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată aferentă accizelor

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.