

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

**DECIZIA nr. \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2007**

*privind solutionarea contestatiei formulata de*  
**S.C. X S.A.**

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Directia generala a finantelor publice, Activitatea de control fiscal prin adresa nr. 8377/25.09.2006 asupra contestatiei formulata de **S.C. X S.A.**, inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia generala de solutionare a contestatiilor.

Contestatia a fost formulata impotriva deciziei de impunere intocmita in baza raportului de inspectie fiscala incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal si are ca obiect suma reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap;
- majorari de intarziere aferente fondului special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 177 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de data emiterii deciziei de impunere, respectiv 11.08.2006 primita de societate la data de 23.08.2006, asa cum rezulta din adresa purtand stampila societatii, anexata la dosar si data la care contestatia a fost depusa la Directia generala a finantelor publice respectiv 15.09.2006, conform stampilei acestei institutii.

Vazand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 175 si art. 179 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agentia Nationala de

Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze cauza.

I. Prin contestatia formulata, S.C. X S.A precizeaza in ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar, ca acesta s-a datorat majorarii bazei impozabile a profitului impozabil stabilit de societate cu cheltuieli de protocol inregistrate in evidenta contabila peste limita de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit.

In mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat cheltuielile cu serviciile si comisiunile inregistrate de societate ca fiind nedeductibile pe motiv ca societatea nu detine situatii de lucrari din care sa rezulte ca serviciile au fost efectiv prestate in interesul activitatii si in scopul obtinerii de venituri intrucat **S.C. X S.A** are incheiat contract cu S.C. G S.R.L., contract de intermediere de servicii care specifica plata unui comision in schimbul intermediarii serviciilor.

Contractele incheiate cu S.C. I S.A. si S.C. F S.A. sunt contracte de prestari servicii si au ca obiect servicii de prospectare a pietei in zona judetului.

Prin lipsa situatiilor de lucrari, organele de inspectie fiscala au pus la indoiala necesitatea prestatiei si prestatia efectiva dar au ignorat faptul ca prestatia a fost executata in baza unui contract care este intelegere intre parti, venitul a fost incasat iar operatiunea a fost taxata la agentul economic prestator care a achitat impozitul pe profit aferent.

In ceea ce priveste neadmiterea la calculul profitului impozabil si in consecinta majorarea acestuia in anii 2004 si 2005 cu « facturi de stornare » emise in scopul de a rectifica facturari initiale eronate care au fost efectuate anterior exercitiilor financiare 2004 si 2005, trebuie retinut ca intrucat **S.C. X S.A** este o societate care are ca obiect principal activitatea de constructii civile si industriale astfel ca decontarea lucrarilor efectuate se face in majoritatea cazurilor in baza situatiilor de lucrari iar in urma acceptarii lor de catre beneficiar se emite factura fiscala.

In situatia in care au fost inregistrate refuzuri totale sau partiale privind calitatea sau cantitatea lucrarilor executate, societatea a procedat la stornarea facturilor.

Stornarea facturilor s-a facut in urma inregistrarii refuzurilor la plata pentru facturile emise initial catre BR si ER conform refuzurilor comunicate de beneficiarii lucrarilor.

Prin procese verbale de constatare, societatile mentionate mai sus au comunicat ca intrucat piesele furnizate de **S.C. X S.A** sunt

necorespunzatoare calitativ facturile fiscale emise au fost stornate conform refuzului comunicat de beneficiari.

Aceeasi situatie ca cea de mai sus se regaseste si in cazul Companiei L, ER, EB, ES, EO si EA.

De asemenea, conform contractului incheiat cu persoana fizica CG, societatea a incasat un avans cu factura fiscala si chitanta fiscala iar ulterior dupa finalizarea lucrarilor, s-a facturat valoarea totala a lucrarilor si s-a procedat la stornarea avansului.

Avand in vedere cele de mai sus, **S.C. X S.A** precizeaza ca a respectat prevederile art. 160 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la veniturile estimate ca urmare a lipsei celor 19 facturi fiscale, in timpul inspectiei fiscale care s-a incheiat la data de 28.04.2006 printr-un proces verbal al Directiei generale a finantelor publice, s-a constatat lipsa a 19 facturi fiscale care au fost declarate ca documente pierdute la Monitorul Oficial conform chitantei.

Astfel, in fisa de magazie a formularelor cu regim special se specifica lipsa celor 19 facturi, lipsa constatata in urma inventarierii patrimoniului societatii.

In ceea ce priveste neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe ca urmare a reevaluarii patrimoniului, in luna aprilie 2003, **S.C. X S.A** a procedat la reevaluarea activelor societatii fiind intocmit Raportul de evaluare de catre S.C. D S.R.L. conform contractului si facturii fiscale.

Desi raportul de evaluare a fost intocmit in anul 2003, el nu a fost operat la timp in evidenta contabila, fiind inregistrate diferente din reevaluarea activelor in decembrie 2004 iar in luna septembrie 2005 s-a incercat o regularizare a cheltuielilor cu amortizarea pe perioada 2003 – 2004 dat fiind numarul mare de mijloace fixe aflate in patrimoniul societatii.

Inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor s-a efectuat in baza “art. 24 – (15) alin. (3)” neinvocat de organele de inspectie fiscala intrucat evidenta intocmai situatia in care se afla societatea.

Reevaluarea mijloacelor fixe s-a facut in anul 2003, pentru mijloacele fixe aflate in evidenta contabila conform Raportului de evaluare iar omiterea inregistrarii in contabilitate la data de 31.12.2003 poate fi sanctionata, cel mult, contraventional si nu prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu amortizarea la care societatea era indreptatita conform Hotararii Guvernului nr. 403/2000, a Hotararii Guvernului nr. 1553/2003 si a Normelor de aplicare a codului fiscal.

Conform anexei nr. 20 a raportului de inspectie fiscala, **S.C. X S.A** a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltueilile cu dobanzile si

penalitatile de intarziere, asa cum rezulta din modul de calcul a profitului impozabil.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata:

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in mod eronat facturi fiscale pentru bunuri livrate si servicii prestate in creditul contului 4428 "taxa pe valoarea adaugata neexigibila", insa obiectul de activitate al **S.C. X S.A** consta in constructii civile si industriale iar decontarea are loc pe baza de devize si situatii de lucrari. Anterior emiterii unei facturi fiscale, situatiile de lucrari se prezinta beneficiarului spre insusire si ulterior se emite factura fiscala.

Insa, exista cazuri in care lucrarile s-au efectuat, s-au intocmit situatii de lucrari dar beneficiarul din diverse motive a refuzat sa accepte la plata aceste lucrari. Pentru a putea actiona in instanta pentru recuperarea sumelor, societatea a procedat la emiterea facturii fiscale, a inregistrat taxa pe valoarea adaugata aferenta in contul 4428, a inregistrat venituri aferente lucrarilor respective si a inregistrat si platit impozitul pe profit potrivit prevederilor art. 134 din Codul fiscal si pct. 59 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

Intrucat acceptarea situatiilor de lucrari de catre beneficiarul lucrarilor determina in mod direct si plata lucrarilor prevazute in aceste situatii de lucrari, refuzul acceptarii situatiilor de lucrari presupune neachitarea acestora. Mai mult, persoanele care au beneficiat de lucrari efectuate de **S.C. X S.A** sunt cercetate de catre procurorii DNA.

De asemenea, factura fiscala emisa catre S.C. R S.A. are la baza situatii de lucrari care nu au fost acceptate la plata de catre beneficiarul lucrarilor, astfel ca **S.C. X S.A** este in litigiu cu aceasta societate conform dosarului iar raportul de expertiza tehnica si economica judiciara concluzioneaza ca situatiile de lucrari nu au fost acceptate de catre beneficiarul lucrarilor. Aceeasi situatie este si in cazul facturii fiscale emise catre OP iar in urma actionarii in instanta s-a acceptat suma solicitata in factura, dosarul fiind in faza de executare.

Valoarea taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale a fost inregistrata in contul 4428 pana la solutionarea litigiilor si a recuperarii sumelor datorate, urmand ca la recuperarea sumelor societatea sa colecteze taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata stornata din contul 4427 si inregistrata in contul 4428, societatea precizeaza ca stornarea s-a efectuat ca urmare a deschiderii procedurii de faliment la S.C. E S.R.L. si S.C. C S.A., precum si a faptului ca pentru o serie de persoane fizice, datorita refuzului acestora de a achita lucrarile efectuate au aparut situatii conflictuale pentru rezolvarea carora trebuiau emise facturi fiscale desi acestea nu erau insusite de beneficiari. Astfel, in

masura solutionarii litigiilor si obligarii beneficiarilor la plata, sumele inregistrate in contul 4428 urmau sa fie repuse in contul 4427 iar clientii sa fie repusi din contul 4118 in contul 411.

In aceeași situație se regăsesc și lucrările efectuate la PF MN , S.C. I S.A., PF DG și PF EI intrucat **S.C. X S.A** nu își însușește opinia organelor de inspecție fiscală care consideră corectă aplicarea prevederilor art. 138 lit. a din Legea nr. 571/2003 care precizează că baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează dacă au fost emise facturi fiscale și ulterior operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Trebuie reținut faptul că operațiunea nu a fost anulată, în sensul că prestarea serviciului a fost realizată însă beneficiarul serviciului nu recunoaște sau recunoaște parțial realizarea acestuia. Potrivit refuzului beneficiarului serviciului, se putea ajusta baza de impozitare cu valoarea sumelor nerecunoscute însă există posibilitatea ca aceste sume să nu fie recuperate iar bugetul de stat să fie prejudiciat.

Prin urmare, societatea a considerat necesară menținerea facturilor emise în contul de clienți incerti până la recuperarea debitelor, cu obligația declarării și achitării impozitului pe profit aferent acestor sume.

În măsura în care situațiile de lucrări nu au fost acceptate de către beneficiar, emiterea facturii fiscale nu era obligatorie conform art. 155 alin. (2) din Codul fiscal coroborat cu pct. 59 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Emiterea facturii s-a făcut din necesitatea recuperării cheltuielilor efectuate, înregistrându-se anticipat veniturile în evidența contabilă.

În cazul S.C. E S.R.L. și S.C. C S.A. ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată s-a efectuat în baza art. 138 lit. d din Codul fiscal și a Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 10.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată înregistrată în evidența contabilă în baza facturilor de stornare, organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la ignorarea acestora atât la calculul impozitului pe profit cât și la calculul taxei pe valoarea adăugată de plată intrucat în situația în care au fost înregistrate refuzuri totale sau parțiale privind calitatea sau cantitatea lucrărilor executate sau serviciilor prestate, societatea a procedat la stornarea facturilor, în urma punctajelor efectuate între societăți sau între societate și persoane fizice.

Astfel, societatea a stornat facturile emise către BR și ER conform refuzurilor comunicate de beneficiarii lucrărilor prin procese verbale de constatare.

De asemenea, in urma punctajelor efectuate intre **S.C. X S.A** si Compania L, s-a constatat ca soldul comunicat societatii nu cuprindea facturile fiscale, motiv pentru care s-a procedat la stornarea acestora.

Totodata, in urma punctajelor efectuate a rezultat ca in evidentele beneficiarilor lucrarilor nu figurau facturile fiscale emise initial, in totalitate sau in parte, fapt pentru care s-a procedat la punerea de acord a evidentelor contabile a celor doua societati prin emiterea facturilor de stornare, asa cum este si cazul beneficiarilor ER, EB, ES, EO, EA.

Astfel, **S.C. X S.A** a procedat in concordanta cu prevederile art. 160 din Codul fiscal. In situatia incasarii de avansuri, conform contractelor de antrepriza incheiate cu beneficiarii lucrarilor, aceste avansuri au fost stornate ulterior, la terminarea lucrarilor in momentul emiterii facturilor pentru valoarea totala a lucrarii, stornarea efectuandu-se in baza art. 138 din Codul fiscal.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor de servicii si comisioane, in mod eronat organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta este nedeductibila intrucat societatea a respectat prevederile art. 144 alin. (8) din Codul fiscal.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor constatate lipsa si estimate de organele de inspectie fiscala, in urma procesului verbal incheiat la data de 28.04.2006 de catre Directia generala a finantelor publice s-a constatat lipsa celor 19 facturi, urmand declararea acestora ca documente pierdute la Monitorul Oficial.

Astfel, in Fisa de magazie a formularelor cu regim special se specifica lipsa celor 19 facturi, lipsa constatata in urma inventarierii patrimoniului societatii.

In ceea ce priveste fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, conform Codului de procedura fiscala, organul fiscal indruma contribuabilul in aplicarea prevederilor legislatiei fiscale.

In urma proceselor verbale incheiate la datele de 27.09.2002 si 18.09.2003 efectuate de catre Directia generala a finantelor publice, organele de inspectie fiscala au comunicat societatii modul de calcul al fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap astfel :

Baza impozabila s-a stabilit prin inmultirea numarului total de salariati ai unitatii cu 4% si cu salariul minim brut pe economie iar la aceasta baza impozabila s-a aplicat procentul de 4%, rezultand fondul de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap neincadrate.

**II.** Prin raportul de inspectie fiscala anexa a deciziei de impunere contestata, incheiat de catre organele de inspectie fiscala ale

Directiei generale a finantelor publice, Activitatea de control fiscal s-au constatat urmatoarele:

In ceea ce priveste impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli de protocol care depasesc limita prevazuta de lege.

Din verificarea efectuata privind incadrarea in limitele legale a cheltuielilor de protocol inregistrate in evidenta contabila, s-a constatat pe baza datelor din balanta de verificare si a celor raportate prin situatiile financiare anuale, ca societatea a inregistrat cheltuieli de protocol peste limita cotei de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit.

De asemenea, la stabilirea impozitului pe profit suplimentar, organele de inspectie fiscala au avut in vedere faptul ca societatea are sediul social in zona defavorizata declarata in baza Hotararii Guvernului nr. 191/1999 si detine Certificatul de investitor in zona defavorizata, eliberat de Agentia pentru Dezvoltare Regionala, realizand venituri atat in zona defavorizata cat si in afara zonei.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a respectat prevederile art. 9 din Hotararea Guvernului nr. 728/2001, motiv pentru care au reintregit profitul societatii cu coeficientul de pondere al veniturilor realizate in afara zonei defavorizate din activitati de prestari servicii de constructii, venituri din vanzari de mijloace fixe, venituri din vanzari de marfuri si obiecte de inventar, in totalul veniturilor inregistrate de societate.

Totodata, organele de inspectie fiscala au mai constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu servicii si comisioane in baza unor facturi fiscale, fara a avea situatii din care sa rezulte in ce au constat serviciile prestate, prestarea efectiva a acestora, scopul si necesitatea efectuarii lor.

Prin urmare, intrucat societatea nu a putut justifica cu documente ca aceste cheltuieli cu servicii si comisioane au fost efectuate in scopul obtinerii de venituri, organele de inspectie fiscala le-au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil potrivit art. 21 alin. (4) lit. m din Codul fiscal.

In perioada verificata, **S.C. X S.A** a inregistrat in evidenta contabila facturi de stornare care privesc veniturile inregistrate in contabilitate in anii anteriori. Astfel, prin inregistrarea facturilor de stornare, societatea a diminuat profitul impozabil al anului 2004. Mai mult, la unele facturi de stornare inregistrate in evidenta contabila se regasesc toate trei exemplarele, de unde rezulta ca acestea nu au fost transmise beneficiarilor, iar o parte poarta mentiunea « storno refuz

facturi clienti neincasati » iar societatea nu a putut proba cu documente refuzurile din partea clientilor, incalcand astfel prevederile art. 19 din Legea nr. 571/2003 si pct. 12 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004.

In perioada 01.01.2004 – 31.12.2004, organele de inspectie fiscala au constatat ca lipsesc un numar de 19 facturi fiscale. Astfel, societatea nu a respectat prevederile art. 12 din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 si art. 4 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 29/2003.

Carnetele de facturi din care fac parte facturile fiscale constatate lipsa au fost utilizate in anul 2004 iar declararea acestora la Monitorul Oficial s-a facut potrivit declaratiei directorului economic al societatii la data de 25.07.2006, respectiv data la care a fost data nota explicativa.

Astfel, potrivit art. 66 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea veniturilor si a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor constatate lipsa prin calcularea mediei aritmetice a facturilor utilizate in fiecare carnet de facturi.

Organele de inspectie fiscala au mai constatat ca in perioada august 2005 – martie 2006, societatea a dedus si inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe calculate asupra diferentei din reevaluarea contabila a acestora.

Astfel, s-a constatat ca prin deducerea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, calculate asupra diferentei din reevaluarea contabila a acestora, societatea a diminuat profitul impozabil. In timpul inspectiei fiscale au fost solicitate explicatii directorului economic al societatii insa acestea nu pot fi luate in considerare intrucat societatea nu a respectat prevederile art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu amenzi si majorari de intarziere inregistrate in evidenta contabila a societatii in contul 6581 potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. B din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Avand in vedere cele de mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii impozit pe profit pentru care s-au calculat dobanzi aferente, penalitati de intarziere aferente, precum si majorari de intarziere.

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a emis facturi fiscale fara a inregistra taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi in contul 4427 « tva colectata » si fara a inregistra aceasta taxa in jurnalul de vanzari.



Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale emise de societate in contul 4428 « taxa pe valoarea adaugata neexigibila ».

Din explicatiile directorului economic al societatii a rezultat faptul ca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi a fost inregistrata in contul 4428 intrucat atat facturile cat si situatiile de lucrari nu au fost acceptate de beneficiarii lucrarilor iar valoarea facturilor nu a fost incasata de societate.

Organele de inspectie fiscala nu si-au insusit punctul de vedere al reprezentantului societatii intrucat nu au fost respectate prevederile art. 134 alin. (3), alin. (5) si art. 138 din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mai constatat faptul ca societatea a diminuat in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata colectata pe care a stornat-o din evidenta contabila si a inregistrat-o in contul 4428. Din explicatiile reprezentatului societatii a rezultat faptul ca stornarea s-a efectuat clientilor care la momentul inregistrarii se aflau in procedura de faliment.

Organele de inspectie fiscala nu si-au insusit punctul de vedere al societatii intrucat prin inregistrarile contabile efectuate in evidenta contabila societatea a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta veniturilor inregistrate pe baza de facturi fiscale emise pentru lucrarile de constructii efectuate. Mai mult, societatea nu a prezentat hotarari judecatoresti definitive si irevocabile privind solutionarea litigiilor.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mai constatat faptul ca societatea, in perioada ianuarie 2004 – decembrie 2005, a inregistrat in evidenta facturi de stornare care privesc veniturile inregistrate in contabilitate in perioada 1999- 2005 pentru serviciile prestate efectiv pe baza de facturi fiscale. Prin inregistrarea in evidenta a facturilor de stornare, societatea a diminuat in mod nejustificat taxa pe valoarea adaugata colectata. Societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala documente justificative din care sa rezulte inregistrarea eronata a acestora iar facturile de stornare nu au semnatura de primire a beneficiarului. Mai mult, la unele facturi de stornare inregistrate in evidenta se regasesc toate trei exemplarele, de unde rezulta ca acestea nu au fost transmise beneficiarilor iar o parte poarta mentiunea « storno refuz facturi clienti neincasati », societatea neputand proba cu documente ca acestea sunt refuzuri din partea clientilor.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au mai constatat faptul ca, in mod eronat, societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta unor servicii si comisioane fara a avea situatii de lucrari sau alte documente din care sa rezulte in ce au constat serviciile prestate, prestarea efectiva a acestora, scopul si necesitatea efectuarii

lor, incalcanad astfel prevederile art. 145 alin. (3) lit. A din Legea nr. 571/2003.

Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta depasirii limitei legale a cheltuielilor de protocol inregistrate in evidenta contabila in anii 2003 si 2005, incalcanad astfel prevederile art. 4 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 598/2002 si art. 128 alin. (9) din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta facturii fiscale emisa catre I, pe care societatea nu a in scris si nu a inregistrat taxa pe valoarea adaugata aferenta, incalcanad prevederile art. 29 din Legea nr. 345/2002.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca lipsesc un numar de 19 facturi fiscale, societatea nerespectand prevederile art. 12 din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 si art. 4 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 29/2003.

Carnetele de facturi din care fac parte facturile fiscale constatate lipsa au fost utilizate in anul 2004 iar declararea acestora la Monitorul Oficial s-a facut potrivit declaratiei directorului economic al societatii la data de 25.07.2006, respectiv data la care a fost data nota explicativa.

Astfel, potrivit art. 66 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, republicata, organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea veniturilor si a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor constatate lipsa prin calcularea mediei aritmetice a facturilor utilizate in fiecare carnet de facturi.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, in perioada verificata 01.08.2003 – 31.03.2006, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii taxa pe valoarea adaugata de plata, pentru care s-au calculat dobanzi aferente, penalitati de intarziere aferente, precum si majorari de intarziere.

In ceea ce priveste fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a avut un numar mai mare de 100 salariati, respectiv mai mare de 75 si a constituit la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap o obligatie de plata.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii o obligatie de plata la acest fond, diferenta rezultand din calcularea eronata a acestuia de catre societate. Organele de inspectie fiscala nu si-au insusit explicatiile reprezentantului societatii potrivit caruia organul fiscal i-a indrumat in ceea ce priveste modul de calcul al fondului intrucat au fost incalcate prevederile art. 43 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999. Pe parcursul

inspectiei fiscale, societatea nu a putut proba ca a solicitat trimestrial de la Agentia Judeteana de Ocupare a Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap, motiv pentru care organele de inspectie fiscala au procedat la calcularea corecta a fondului.

Avand in vedere cele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, pentru care s-au calculat dobanzi aferente, penalitati de intarziere aferente, precum si majorari de intarziere.

**III.** Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative invocate de catre contestatoare si organul de inspectie fiscala incidente in perioada verificata, se retine:

**1. In ceea ce priveste impozitul pe profit**, acesta se compune din reintregirea profitului impozabil cu:

- a. cheltuieli de protocol
- b. cheltuieli cu servicii si comisioane
- c. veniturile aferente facturilor fiscale emise pentru lucrari de constructii fara ca situatiile de lucrari sa fie acceptate de beneficiari si stornate de societate
- d. venituri aferente unui numar de 19 facturi fiscale constatate lipsa
- e. cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe
- f. cheltuieli cu dobanzi, majorari si penalitati.

**a. Referitor la cheltuielile de protocol si cheltuielile cu dobanzi, majorari si penalitati de intarziere, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care S.C. X S.A nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit cheltuieli de protocol inregistrate de societate in evidenta contabila care depasesc limita prevazuta de lege, precum si cheltuieli cu amenzi si majorari de intarziere inregistrate in evidenta contabila a societatii.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art. 176 alin. (1) lit. c din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

**“Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:[...]”**

**c) motivele de fapt și de drept;[...]**” coroborate cu pct. 12.1 lit. b 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 prevede referitor la conținutul contestației că aceasta este:

**”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;[...]**”, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă.

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că, deși contestă impozitul pe profit aferent cheltuielilor de protocol și cele cu amenzi și majorări de întârziere constatate de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile, **S.C. X S.A** nu aduce în susținerea contestației nici un argument de fond care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele precizate mai sus, și ținând seama de faptul că societatea contestatoare nu aduce argumente care să fie justificate cu documente și motivate pe baza de dispoziții legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația formulată de **S.C. X S.A** pentru acest capăt de cerere ca nemotivată.

**b. Referitor la cheltuielile cu servicii și comisioane, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit în condițiile în care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și nici dacă aceste servicii au fost efectiv prestate.**

În fapt, la data de 06.07.2004 societatea contestatoare a încheiat cu S.C. G S.R.L. contractul de intermediere servicii, anexat în copie la dosarul cauzei, al cărui obiect îl constituie intermedierea de

servicii, intermediere ce consta in sprijinirea beneficiarului pentru plata facturilor sale catre terti furnizori.

La capitolul 4 din contract se prevede modalitatea de plata, respectiv "pentru serviciile prevazute la punctul 2 societatea acorda un comision [...] Plata comisionului se face pe baza facturii de comision emisa de catre beneficiar."

De asemenea, la datele de 02.07.2004 si 17.09.2004 societatea contestatoare a incheiat cu S.C. GI S.R.L. contractele de prestari servicii anexate in copie la dosarul cauzei, al caror obiect il constituie "prestari servicii prospectare piata".

In baza acestor contracte, in perioada iulie - septembrie 2004 societatea contestatoare a inregistrat cheltuieli cu servicii si comisioane in baza facturilor fiscale emise de S.C. G S.R.L., si emise de S.C. GI S.R.L. reprezentand contravaloarea serviciilor de intermediere si prospectare piata.

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

***"(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 la alin. (4) lit. m al articolului mentionat mai sus se prevede:

***"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...] m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;[...]"***

Pct. 48 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipuleaza:

***"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:***

***- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de***

**lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

**- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."**

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit numai in conditiile in care sunt justificate de un contract scris care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului.

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca cele 4 facturi fiscale mentionate mai sus au fost emise in baza contractelor incheiate de societatea contestatoare cu S.C. G S.R.L. si S.C. GI S.R.L. si nu au anexate documente din care sa rezulte necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii, si prestarea efectiva a acestora respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare.

Astfel, nici la data inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, **S.C. X S.A** nu prezinta documente din care sa reiasa natura serviciilor prestate, documente care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv studii, analize, proiecte de caz realizate de consultant si nici documente care sa ateste faptul ca serviciile in cauza au fost destinate desfășurării activității proprii.

**Cu adresa anexata la dosarul cauzei la pagina 534, Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat societatii contestatoare sa prezinte documente din care rezulta necesitatea prestarii acestor servicii in scopul desfasurarii activitatii proprii si daca aceste servicii au fost efectiv prestate.**

Prin raspunsul transmis cu adresa fara numar inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor, anexata la dosaul cauzei la pagina 540, **S.C. X S.A** nu a dat curs solicitarilor si nu a prezentat niciunul din documentele solicitate pentru aceste cheltuieli.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu servicii si comisioane, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.A** pentru acest capat de cerere.

***c. Referitor la veniturile aferente facturilor fiscale emise pentru lucrari de constructii fara ca situatiile de lucrari sa fie acceptate de beneficiari si stornate de societate, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt legale facturile de stornare a veniturilor inregistrate in perioada 1999 - 2004, care au diminuat profitul impozabil aferent anilor 2004 - 2005 in conditiile in care contestatoarea nu justifica cu documente legale aceste operatiuni.***

In fapt, pentru perioada ianuarie 2004 - decembrie 2005, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi de stornare care privesc veniturile inregistrate in perioada 1999 - 2004, fara a avea la baza documente justificative din care sa rezulte inregistrarea eronata a acestora si fara sa depuna la organul fiscal teritorial declaratie rectificativa privind impozitul pe profit.

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile de stornare nu au semnatura de primire a beneficiarilor iar la unele facturi de stornare inregistrate in evidenta contabila se regasesc toate cele trei exemplare ale facturilor fiscale iar unele facturi poarta mentiunea "storno refuz facturi clienti neincasati".

Astfel, prin inregistrarea facturilor de stornare, societatea a diminuat profitul impozabil al anului 2004 cu suma de 300.637 lei si pe cel al anului 2005 cu suma de 50.302 lei.

In drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

***"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."***

Pct. 12 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

***"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."*** iar la pct. 13 din același act normativ se stipulează:

***"Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv."***

Analizând documentele anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că în perioada ianuarie 2004 - decembrie 2005 societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi de stornare care privesc veniturile înregistrate în perioada 1999 - 2004 pe considerentul înregistrării refuzurilor totale sau parțiale la plata pentru facturile emise inițial, refuzurilor privind calitatea sau cantitatea lucrărilor executate sau serviciilor prestate în urma punctajelor efectuate între societate și beneficiarii lucrărilor.

Astfel, contestatoarea precizează că facturile fiscale emise de S.C. X S.A către BR au fost stornate la data de 30.01.2004 cu factura întrucât beneficiarul, respectiv BR a refuzat calitativ marfurile fapt care rezultă din procesul verbal de constatare încheiat la sediul beneficiarului, anexat în copie la dosarul cauzei la pagina 60 volumul 2.

Însă, din analiza procesului verbal de constatare se reține că s-a refuzat calitativ marfa livrată cu alte facturi decât cele invocate de contestatoare.

De asemenea, contestatoarea precizează că în aceeași situație se regăsesc și facturile fiscale emise către alte societăți fără însă a prezenta documente justificative care să confirme cele susținute și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Mai mult, documentele, în speta facturile fiscale se corectează atunci când conțin informații eronate.

Potrivit prevederilor art. 160 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

***"(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:***

***a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;***

***b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent***



***se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.[...]***"

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se retine ca facturile de stornare nu au inregistrat semnatura de primire a beneficiarului iar la unele facturi de stornare inregistrate in evidenta contabila se regasesc toate cele trei exemplarele ceea ce inseamna ca aceste facturi de stornare nu au fost transmise beneficiarilor.

Nu poate fi retinut argumentul contestatoarei privind emiterea facturilor de stornare intrucat facturile emise initial catre beneficiari nu erau inregistrate in evidenta acestora ca urmare a punctajelor efectuate avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, obiectul de activitate si modul de facturare si corectare a informatiilor inscrise eronat intr-un document legal.

Totodata, se retine ca societatea contestatoare avea posibilitatea sa corecteze prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, veniturile înregistrate eronat sau omise prin depunerea unei declarații rectificative pentru anul fiscal respectiv, ori asa cum s-a retinut mai sus societatea nu justifica cu documente ca serviciile nu au fost efectuate sau ca informatiile si valorile din facturile initiale au fost eronate.

Argumentele contestatoarei privind faptul ca se afla in litigii cu o parte din beneficiari nu poate fi retinuta intrucat contestatoarea nu prezinta hotarari judecatoresti definitive si irevocabile pentru aceste situatii iar din documente rezulta ca lucrarile facturate au fost executate.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil cu veniturile aferente facturilor fiscale emise pentru lucrari de constructii in perioada 1999 - 2004 si stornate de societate in cursul anilor 2004 si 2005 fara a prezenta documente justificative pentru aceasta operatiune, motiv pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.A** pentru acest capat de cerere.

***d. Referitor la veniturile aferente facturilor fiscale constatate lipsa, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au reintregit profitul impozabil cu veniturile aferente unui numar de 19 facturi fiscale constatate lipsa in conditiile in care S.C. X S.A nu a anuntat pierderea formularelor la organele in drept.***

In fapt, in perioada ianuarie - decembrie 2004, organele de inspectie fiscala au constatat lipsa unui numar de 19 facturi fiscale pentru care societatea contestatoare nu a putut proba in timpul inspectiei fiscale cu documente declararea pierderii sau sustragerii acestora.

In drept, art. 12 din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora prevede:

***"Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.***

***Formularele cu regim special de înseriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept."***

Art. 4 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora prevede:

***"În cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați:***

***a) să anunțe, în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană, a municipiului București, respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București, după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de poliție;***

***b) să transmită Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii."***

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine faptul ca societatea contestatoare avea obligatia ca pentru cele 19 facturi fiscale constatate lipsa sa anunte în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la Direcția generală a finanțelor publice, să transmită Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale

formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii și să le declare nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a.

În susținerea contestației, **S.C. X S.A** precizează că a declarat lipsa celor 19 facturi fiscale la Monitorul Oficial conform chitanței în momentul constatării acestei lipse, data la care a fost data nota explicativă solicitată de organele fiscale, deci în timpul inspecției fiscale.

Din analiza chitanței anexată la dosarul cauzei, nu rezultă că aceasta este aferentă declarării celor 19 facturi fiscale.

Directia generală de soluționare a contestațiilor a solicitat societății contestatoare să prezinte o copie a Monitorului Oficial al României în care a fost declarată lipsa facturilor, precum și o copie a adresei prin care pierderea formularelor a fost anunțată la Directia generală a finanțelor publice.

Cu adresa fără număr înregistrată la Directia generală de soluționare a contestațiilor, **S.C. X S.A** prezintă o serie de chitanțe eliberate de Oficiul postal având ca destinatar Monitorul Oficial din care nu rezultă că a fost declarată lipsa celor 19 facturi fiscale.

Având în vedere faptul că societatea contestatoare nu a respectat prevederile legale invocate mai sus, respectiv nu a anunțat în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la Direcția generală a finanțelor publice, nu a transmis Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii iar din documentele anexate în susținerea contestației nu rezultă că facturile fiscale au fost declarate nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, se reține faptul că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor fiscale prin estimare.

Astfel, potrivit art. 66 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală ***"(1) dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.***

***(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal."***

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, organele fiscale au procedat legal la estimarea veniturilor prin calcularea mediei aritmetice a facturilor utilizate in fiecare carnet de facturi, fapt pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.A** pentru acest capat de cerere.

Se retine faptul ca nu se contesta modul de estimare a veniturilor de catre contestatoarele.

***e. Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2005 - 2006 in conditiile in care amortizarea mijloacelor fixe a fost calculata asupra diferentei din reevaluarea contabila a acestora inregistrata in evidenta contabila in luna decembrie 2004.***

In fapt, in perioada august 2005 - martie 2006, **S.C. X S.A** a dedus si inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe calculata asupra diferentei din reevaluarea contabila a acestora, efectuate la 31.12.2003 si inregistrate in evidenta contabila in luna decembrie 2004.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca prin deducerea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe calculata asupra diferentei din reevaluarea contabila a acestora, societatea a diminuat profitul impozabil aferent anilor 2005 si 2006.

In drept, art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

***"Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă și orice reevaluare contabilă a acestora. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea sau din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată. Valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului***

***impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii."***

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca aceste cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe calculata asupra valorilor reevaluate nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil si implicit al impozitului pe profit.

Argumentul **S.C. X S.A.** potrivit caruia desi reevaluarea s-a efectuat in anul 2003 pentru mijloacele fixe aflate in evidenta contabila conform raportului de evaluare realizat de S.C. D S.R.L. in baza Hotararii Guvernului nr. 1553/2003 privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, aceasta a fost inregistrata in evidenta contabila in luna decembrie 2004 iar aceste cheltuieli sunt deductibile conform pct. 71<sup>5</sup> si 71<sup>7</sup> din Normele de aplicare ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat conform art. 4 din Hotararea Guvernului nr. 1553/2003 privind reevaluarea imobilizarilor corporale si stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, *"valorile reevaluate ale imobilizarilor corporale supuse reevaluării devin valori amortizabile în condițiile legislației aplicabile la data reevaluării, respectiv la data de 31 decembrie 2003"*.

Ori, societatea contestatoare desi a efectuat reevaluarea mijloacelor fixe in anul 2003 nu a inregistrat-o in evidenta contabila pana la data de 31.12.2003, influentand profitul impozabil al acestui an.

Pct. 71<sup>7</sup> din Hotararea Guvernului nr. 84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, invocat de contestatoare, precizeaza:

*"Cheltuielile cu amortizarea activelor necorporale aferente capitalului imobilizat, cu valoarea contabilă evidențiată în sold la 31 decembrie 2003, sunt deductibile la calculul profitului impozabil, pe durata rămasă de amortizat, în baza valorii rămase neamortizate."*

Insa, cheltuielile cu amortizarea activelor necorporale aferente capitalului imobilizat nu se refera la cheltuielile cu mijloace fixe ci la cheltuieli de constituire, cheltuieli de cercetare si dezvoltare, concesiuni, brevete, licente, marci de fabrica si alte drepturi si valori similare, fondul comercial si alte imobilizari necorporale.

Prin urmare, pct. 71<sup>7</sup> din Hotararea Guvernului nr. 84/2005 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, invocat de contestatoare nu se aplica spetei in cauza.

De asemenea, pct. 71<sup>5</sup> din Hotararea Guvernului nr. 1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, invocat de societatea contestatoare, prevede ca "pentru determinarea valorii fiscale în cazul transferurilor terenurilor cu valoare contabilă, precum și pentru determinarea valorii fiscale rămase neamortizate în cazul mijloacelor fixe amortizabile evidențiate în sold la 31 decembrie 2003, în valoarea de intrare fiscală se includ și reevaluările efectuate, potrivit legii, până la acea dată."

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.A** pentru acest capat de cerere.

**2. In ceea ce priveste suma reprezentand majorari de intarziere aferente impozitului pe profit**, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura impozitului pe profit, aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

**3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal societatea a inregistrat taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor fiscale emise pentru lucrari de constructii in contul 4428 "TVA neexigibila" si a stornat in perioada 2004 - 2005 facturile emise in anii 1999 - 2005, fara a avea la baza documente justificative din care sa rezulte inregistrarea eronata a acestora sau refuzuri cantitative, calitative sau de pret, iar o parte din facturile de stornare se regasesc la contestatoare in trei exemplare.**

In fapt, pentru perioada ianuarie 2004 - decembrie 2005, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca societatea a

inregistrat in evidenta contabila facturi de stornare care privesc veniturile inregistrate in perioada 1999 - 2005, fara a avea la baza documente justificative din care sa rezulte inregistrarea eronata a acestora iar facturile de stornare nu au semnaturile de primire a beneficiarilor.

Astfel, prin inregistrarea facturilor de stornare, societatea a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta anilor 2004 si 2005.

De asemenea, pentru perioada iulie 2004 - mai 2005, organele de inspectie fiscala au mai constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila venituri in baza unor facturi fiscale emise catre diversi beneficiari pentru care societatea a colectat taxa pe valoarea adaugata dupa care, ulterior, prin note contabile, a stornat taxa pe valoarea adaugata din contul 4427 "TVA COLECTATA" si a inregistrat-o in contul 4428 "TVA NEEXIGIBILA", pe motiv ca beneficiarii au refuzat plata facturilor pentru care s-au executat lucrarile de constructii.

Totodata, pentru o parte din facturile fiscale inregistrate in perioada iulie 2004 - mai 2005, taxa pe valoarea adaugata a fost inregistrata de societatea contestatoare in contul 4428 "TVA NEEXIGIBILA" pana la solutionarea litigiilor si a recuperarii sumelor de la beneficiari.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca la unele facturi de stornare inregistrate in evidenta contabila se regasesc toate cele trei exemplare ale facturilor fiscale.

In drept, art. 134 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza:

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

***a) la data la care este emisă o factură fiscală, înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii;[...]"***

De asemenea, in conformitate cu prevederile art. 138 lit. a si d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, "baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:

a) dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;[...]

d) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului; ajustarea este permisă începând cu data de la care se declară falimentul;[...]"

Pct. 59 alin. (2) din Hotararea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizeaza:

"Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art. 155 alin. (4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată.

***Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări."***

Iar la pct. 79 din Ordonanța Guvernului nr. 83/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal se prevede:

***"(2) Pentru livrări de bunuri factura fiscală se emite la data livrării de bunuri, iar pentru prestări de servicii, cel mai târziu până la finele lunii în care prestarea a fost efectuată."***

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că prestatorul emite factura fiscală la data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări dar nu mai târziu de finele lunii în care prestarea a fost efectuată.

Din analiza dosarului cauzei, se reține că în perioada decembrie 2004 - februarie 2005, **S.C. X S.A** a înregistrat în evidența contabilă venituri iar taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă acestora nu a fost înscrisă în jurnalul de vânzări, nefiind înregistrată în evidența contabilă ca taxa pe valoarea adăugată colectată.

S-a constatat că societatea a înregistrat taxa pe valoarea adăugată în evidența contabilă în contul 4428 "Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă" întrucât, așa cum rezultă din nota explicativă dată de conducerea societății, beneficiarii lucrărilor nu au acceptat la plată situațiile de lucrări astfel că pentru recuperarea sumelor facturate, societatea a demarat procedurile de acționare în instanță iar unii dintre cei care au beneficiat de lucrări fac obiectul unor dosare penale, respectiv OP, VI, BN, UD, S.C. R S.A., MD.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru lucrările executate și facturate, societatea nu a pus la dispoziție hotărâri judecătorești definitive și irevocabile privind litigiile la care se face referire în contestație.

De asemenea, nici la data inspecției fiscale și nici în susținerea contestației societatea nu prezintă documente din care să rezulte că beneficiarii au refuzat la plată facturile emise inițial pe considerentul unor refuzuri privind calitatea sau cantitatea lucrărilor executate sau serviciilor prestate, respectiv situații de lucrări, procese



verbale de receptie a lucrarilor semnate atat de constructor cat si de beneficiar.

Documentele anexate de **S.C. X S.A** in sustinerea contestatiei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat sunt simple adrese din partea beneficiarilor privind reconcilierii sau informari.

Astfel, prin adresa inregistrata la contestatoare, anexata in copie la dosarul cauzei la paginile 94-96, beneficiarul UD precizeaza ca lucrarile au fost executate in totalitate conform contractului incheiat, au fost facturate si achitate integral, astfel ca factura ulterioara emisa de societate nu se justifica si nu poate fi dovedita cu documente, motiv pentru care beneficiarul solicita deviz, situatii de lucrari si procese verbale de receptie a lucrarilor pe faze de executie.

Mai mult, prin adresa mentionata mai sus beneficiarul face trimitere la Hotararea Tribunalului prin care s-a constatat ca valoarea lucrarilor efectuate este sub valoarea lucrarilor facturate si achitate, hotarare care nu se afla anexata la dosarul cauzei si care nu a fost prezentata nici la data controlului astfel incat sa se analizeze posibilitatea de ajustare a bazei de impozitare.

De asemenea, in ceea ce priveste beneficiarul S.C. R S.A., se retine ca societatea contestatoare se afla in litigiu cu acesta fapt care rezulta din certificatul emis de Tribunal, anexat in copie la dosarul cauzei la pagina 67 si din raportul de expertiza tehnica si economica judiciara efectuat la solicitarea Tribunalului, anexat in copie la dosarul cauzei la paginile 60 - 66.

Din analiza acestui raport se retine ca lucrarile de constructii au fost executate de catre contestatoare in lipsa autorizatiei de constructie si a proiectului de executie, fara a se prezenta procese verbale, certificate de calitate a produselor finite, expertii tehnici judiciari concluzionand ca nu s-a putut "verifica conformitatea situatiilor de lucrari cu proiectele de executie deoarece nu exista nici proiectele de executie, nici minimum inventarul cantitatilor de lucrari semnat de ambele parti din proces si documentatia tehnica legala de autorizare a constructiilor."

In ceea ce priveste beneficiarul OP, la dosarul cauzei se afla anexat procesul verbal incheiat la data de 16.02.2005 la sediul contestatoarei din care rezulta ca societatea prestatoare convoaca pe beneficiar la conciliere directa, precum si adresa PG catre contestatoare prin care solicita analizarea contractului in vederea incheierii procesului verbal de receptie.

Mai mult, din nota explicativa anexata la dosar, rezulta ca instantanta a acceptat suma facturata de contestatoare.

Totodata, prin adresa inregistrata la contestatoare, anexata in copie la dosarul cauzei la pagina 82, beneficiarul VI precizeaza ca

lucrarile au fost efectuate conform proiectului in baza contractului incheiat intre parti, lucrari care au fost receptionate si achitate, suma fiind acceptata de ambele parti astfel ca nu se impune reevaluarea lucrarii efectuate.

In acelasi sens sunt si adresele beneficiarilor BN si MD.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine faptul ca documentele mentionate nu pot fi considerate refuzuri privind calitatea sau cantitatea lucrarilor executate sau serviciilor prestate, atat timp cat contestatoarea se afla in litigiu cu beneficiarii respectivi pentru recunoasterea valorii prestarilor efectuate si facturate.

Mai mult, atata timp cat **S.C. X S.A in calitate de prestator a emis facturi fiscale pentru lucrarile executate, anterior acceptarii de catre beneficiari a situatiilor de lucrari, taxa pe valoarea adaugata a devenit exigibila la data facturarii.**

In acelasi sens s-a pronuntat si directia de specialitate din cadrul Ministerului Finantelor Publice, respectiv Directia generala legislatie impozite indirecte anexata la dosarul cauzei, si inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor.

De asemenea, in perioada iulie 2004 - mai 2005, societatea a diminuat taxa pe valoarea adaugata colectata inregistrata in evidenta contabila in contul 4427 "Taxa pe valoarea adaugata colectata" cu suma de 106.339 lei, aceasta fiind inregistrata in contul 4428 "Taxa pe valoarea adaugata neexigibila" in cazul beneficiarilor S.C. E S.R.L., S.C. C S.A. intrucat acestia se afla in procedura de faliment iar in cazul PF MN, S.C. I S.A., PF DG, PF EI, PF CG intrucat acestia au refuzat la plata situatiile de lucrari motiv pentru care au fost actionati in instanta.

In ceea ce priveste beneficiarii S.C. E S.R.L. si S.C. C S.A. aflati in procedura de faliment, se retine ca potrivit art. 138 lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

***"Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata se ajusteaza în urmatoarele situatii:[...]***

***d) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului; ajustarea este permisa începând cu data de la care se declara falimentul."***

Or, societatea contestatoare nu prezinta nici la data inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, hotarârea judecatoreasca finala de închidere a procedurii prevazute de Legea nr. 64/1995 si urmatoarele prin care s-a declarat falimentul celor doua societati.

In ceea ce-i priveste pe ceilalti beneficiari, contestatoarea nu prezinta hotarari judecatoresti definitive si irevocabile privind litigiile la care face referire in contestatie si nici documente din care sa rezulte ca

beneficiarii au refuzat la plata facturile emise initial pe considerentul unor refuzuri privind calitatea sau cantitatea lucrarilor executate sau serviciilor prestate.

Referitor la refuzul persoanelor fizice de a achita serviciile prestate si facturate, din dosarul cauzei rezulta ca acestia au fost actionati in instanta iar la unii beneficiari contestatoarea s-a inregistrat la masa credala, sumele urmand a fi recuperate.

De asemenea, in perioada ianuarie 2004 - decembrie 2005, societatea a inregistrat in evidenta contabila facturi de stornare care privesc prestarile de servicii inregistrate in perioada 1999 - 2005 pe considerentul ca acestea au fost evidentiata eronat ca venituri.

Prin contestatie, societatea recunoaste ca o parte din facturi au fost stornate in urma punctajelor efectuate cu beneficiarii pe considerentul ca beneficiarii nu aveau inregistrate aceste facturi fara a prezenta documente din care sa rezulte ca facturile au fost eronat emise, de exemplu ER, EB, ES, EO, EA.

De asemenea, contestatoarea precizeaza ca facturile fiscale emise de **S.C. X S.A** catre BR au fost stornate la data de 30.01.2004 cu factura intrucat beneficiarul, respectiv BR a refuzat calitativ marfurile fapt care rezulta din procesul verbal de constatare incheiat la sediul beneficiarului, anexat in copie la dosarul cauzei la pagina 60 volumul 2.

Din analiza procesul verbal de constatare se retine ca s-a refuzat marfa livrata cu alte facturi decat cele invocate de contestatoare.

Insa documentele, in speta facturile fiscale se corecteaza atunci cand contin informatii eronate.

Potrivit prevederilor art. 160 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

***"(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:***

***a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;***

***b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea.***

***(2) În situațiile prevăzute la art. 138, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se diminuează sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada fiscală în care s-a efectuat ajustarea. Pentru operațiunile prevăzute la art. 138 lit. d), beneficiarii nu au obligația ajustării taxei deductibile."***

Conform art. 138 lit. b din actul normativ menționat mai sus, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau al serviciilor prestate iar potrivit prevederilor pct. 50 alin. (6) al Titlului VI din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru situația prevăzută la art. 138 lit. b din Codul fiscal beneficiarii sunt obligați să-și ajusteze dreptul de deducere. În această situație, ajustarea reprezintă anularea totală sau parțială a taxei pe valoarea adăugată dedusă inițial.

Faptul că beneficiarul lucrărilor nu a acceptat la plată situațiile de lucrări nu este de natură să conducă la stornarea facturilor fiscale emise inițial și implicit la stornarea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea, atâta timp cât lucrările au fost executate și facturate anterior acceptării de către beneficiari.

Mai mult, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei se reține că facturile de stornare nu au înscrisă semnatura de primire a beneficiarului iar la unele facturi de stornare înregistrate în evidența contabilă se regăsesc toate cele trei exemplarele ceea ce înseamnă că aceste facturi de stornare nu au fost transmise beneficiarilor.

Având în vedere cele precizate, se reține că legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată nu prevede ajustarea bazei de impozitare în cazul neincasării facturilor de la clienți ci doar în cazul declarării falimentului.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X S.A** pentru taxa pe valoarea adăugată.

**4. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca S.C. X S.A poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor servicii de prospectare piata si comisioane in conditiile in care din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezulta ca aceste servicii au fost efectiv prestate si sunt destinate operatiunilor taxabile ale societatii contestatoare.**

In fapt, la data de 06.07.2004 societatea contestatoare a incheiat cu S.C. G S.R.L. contractul de intermediere servicii , anexat in copie la dosarul cauzei, al carui obiect il constituie intermedierea de servicii, intermediere ce consta in sprijinirea beneficiarului pentru plata facturilor sale catre terti furnizori.

La capitolul 4 din contract se prevede modalitatea de plata, respectiv "pentru serviciile prevazute la punctul 2 societatea acorda un comision [...] Plata comisionului se face pe baza facturii de comision emisa de catre beneficiar."

De asemenea, la datele de 02.07.2004 si 17.09.2004 societatea contestatoare a incheiat cu S.C. GI S.R.L. contractele de prestari servicii, anexate in copie la dosarul cauzei, al caror obiect il constituie "prestari servicii prospectare piata".

In baza acestor contracte, in perioada iulie - septembrie 2004 societatea contestatoare si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturile fiscale emise de S.C. G S.R.L. si cele emise de S.C. GI S.R.L. reprezentand contravaloarea serviciilor de intermediere si prospectare piata.

In urma verificarii, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta respectivelor facturi intrucat, desi s-a solicitat prezentarea de documente care sa justifice serviciile in cauza nu s-a putut verifica natura prestatilor, scopul si necesitatea efectuarii lor.

In drept, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

**"Dreptul de deducere**

**(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.[...]**

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

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

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezulta ca cele 4 facturi fiscale mentionate mai sus au fost emise in baza contractelor incheiate de societatea contestatoare cu S.C. G S.R.L. si S.C. GI S.R.L. si nu au anexate documente din care sa rezulte realitatea, natura si necesitatea efectuării prestatiei in sensul ca au fost destinate realizării operatiunilor taxabile.

Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat societatii contestatoare sa prezinte documente din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectiv prestate si sunt destinate operatiunilor taxabile.

Cu adresa inregistrata la Directia generala de solutionare a contestatiilor, **S.C. X S.A** nu da curs solicitarilor si nu prezinta niciunul din documentele solicitate.

Prin urmare, se retine ca nici la data inspectiei fiscale si nici in sustinerea contestatiei, **S.C. X S.A** nu prezinta documente din care sa reiasa natura serviciilor prestate, documente care sa ateste ca aceste servicii au fost efectiv prestate, respectiv studii, analize, proiecte de caz realizate de prestatori si nici documente care sa ateste faptul ca serviciile in cauza au fost destinate realizării de operatiuni taxabile.

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.A** pentru taxa pe valoarea adaugata.

***5. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit prin estimare taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta facturilor fiscale constatate lipsa in conditiile in care S.C. X S.A nu a anuntat pierderea formularelor la organele in drept.***

In fapt, pentru perioada ianuarie - decembrie 2004, organele de inspectie fiscala au constatat lipsa unui numar de 19 facturi fiscale pentru care societatea contestatoare nu a putut proba in timpul inspectiei fiscale cu documente declararea pierderii sau sustragerii acestora.

Avand in vedere retinerile de la capitolul impozit pe profit, punctul 1 lit. d din prezenta decizie, precum si faptul ca societatea contestatoare nu a respectat prevederile art. 12 din Hotararea Guvernului nr. 831/1997 si art. 4 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 29/2003, respectiv nu a anuntat în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la Direcția generală a finanțelor publice, nu a transmis Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii iar din documentele anexate in sustinerea contestatiei nu rezulta ca facturile fiscale au fost declarate nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, se retine faptul ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea obligatiilor fiscale prin estimare.

Prin urmare, se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **S.C. X S.A** pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de 107.198 lei.

**6. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia generala de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care S.C. X S.A nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.**

In fapt, organele de inspectie au constatat ca societatea contestatoare nu a colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta depasirii limitei legale a cheltuielilor de protocol inregistrate in evidenta contabila in anii fiscali 2003 si 2005, aferenta facturilor emise catre diversi furnizori.

In drept, art. 176 alin. (1) lit. c din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

**“Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:[...]**

**c) motivele de fapt si de drept;[...]**” coroborat cu pct. 12.1 lit. b din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede referitor la continutul contestatiei ca aceasta este:

**”b) nemotivată, în situatia în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionării;[...]**”, organele de solutionare neputandu-se substitui

contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceasta suma.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca, desi contesta taxa pe valoarea adaugata, **S.C. X S.A** nu aduce in sustinerea contestatiei nici un argument de fond care sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala.

Avand in vedere cele precizate mai sus, si tinand seama de faptul ca societatea contestatoare nu aduce argumente care sa fie justificate cu documente si motivate pe baza de dispozitii legale prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala, se va respinge contestatia formulata de **S.C. X S.A** pentru acest capat de cerere ca nemotivata.

**7. In ceea ce priveste suma reprezentand majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata**, stabilite prin Decizia de impunere care are la baza raportul de inspectie fiscala, se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata, aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

**8. In ceea ce priveste fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se punte daca S.C. X S.A datoreaza suma mentionata mai sus in perioada august 2003 – martie 2006 in conditiile in care a avut un numar de peste 100 de angajati, respectiv peste 75 si nu face dovada ca a solicitat trimestrial la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap.**

In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada august 2003 - martie 2006 **S.C. X S.A** a avut un numar mai mare de 100 de salariati asa cum rezulta din anexa nr. 15 la raportul de



inspectie fiscala si nu a incadrat cu contract individual de munca persoane cu handicap.

In drept, art. 42 alin. (1) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999 privind protectia speciala si încadrarea în munca a persoanelor cu handicap cu modificarile ulterioare, precizeaza:

**“Societatile comerciale, regiile autonome, societatile si companiile nationale si alti agenti economici, care au un numar de cel puțin 100 de angajati, au obligatia de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de munca într-un procent de cel puțin 4% din numarul total de angajati.”**

La pct. 15 din Legea nr. 343/2004 pentru modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap se prevede:

"15. La articolul 42, alineatul (1) va avea următorul cuprins:

**Agenții economici care au cel puțin 75 de angajați, precum și autoritățile și instituțiile publice care au cel puțin 25 de funcții contractuale, au obligația de a angaja persoane cu handicap cu contract individual de muncă într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați, respectiv din numărul de funcții contractuale prevăzute în statul de funcții."**

Potrivit art. 43 din Legea nr. 519/2002 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 102/1999 privind protecția specială și încadrarea în muncă a persoanelor cu handicap:

**"(1) Persoanele juridice care nu respecta prevederile art. 42 alin. (1) au obligatia de a plati lunar catre bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe tara înmultit cu numarul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap.**

**(2) Sunt exceptate de la plata obligatorie prevazuta la alin. (1) persoanele juridice care fac dovada ca au solicitat trimestrial la Agentia Nationala pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap."**

Totodata, incepand cu data intrarii in vigoare a Legii nr. 343/2004 pentru modificarea si completarea Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 102/1999, publicata in Monitorul Oficial la data de 15.07.2004, art. 43 are urmatorul cuprins:

**“(1) Agentii economici, autoritatile si institutiile publice care nu respecta prevederile art. 42 alin. (1) au obligatia de a plati lunar catre bugetul de stat o suma egala cu salariul minim brut pe**

***tara înmultit cu numarul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap.***

***(2) Sunt exceptati de la plata obligatorie prevazuta la alin. (1) agentii economici, autoritatile si institutiile publice care fac dovada ca au solicitat trimestrial la agentiile judetene de ocupare a fortei de munca, respectiv a municipiului Bucuresti, repartizarea de persoane cu handicap calificate în meseriile respective si ca acestea nu au repartizat astfel de persoane în vederea angajarii."***

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca societatea contestatoare avea obligatia de a calcula si de a vira lunar contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap calculata prin inmultirea salariului minim brut pe tara cu numarul de locuri de munca in care nu a încadrat persoane cu handicap, intrucat ***nu a solicitat trimestrial la Agentia Judeteana pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap.***

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezulta ca societatea nu a angajat persoane cu handicap in conditiile prevazute de lege si nici ***nu a facut dovada solicitarii trimestriale*** la Agentia Judeteana pentru Ocuparea Fortei de Munca repartizarea de persoane cu handicap.

In ceea ce priveste afirmatia contestatoarei referitoare la faptul ca in urma proceselor verbale din data de 27.09.2002 si din data de 18.09.2003 incheiate de catre Directia generala a finantelor publice "s-a comunicat modul de calcul al fondului de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap" si societatea a fost îndrumata de organele fiscale cu privire la aplicarea prevederilor legislatiei, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat ***fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap*** se calculeaza conform prevederilor legale mentionate mai sus prin ***inmultirea unei sume egala cu salariul minim brut pe tara cu numarul de locuri de munca în care nu au încadrat persoane cu handicap.***

Avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contestatoarei contributia la fondul de solidaritate sociala pentru persoane cu handicap, motiv pentru care se va respinge contestatia formulata de ***S.C. X S.A*** ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

***9. In ceea ce priveste suma reprezentand majorari de intarziere aferente fondului special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, stabilite prin Decizia de impunere care are la***

baza raportul de inspectie fiscala se retine ca stabilirea de majorari de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap in sarcina contestatoarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut debitul de natura contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap, aceasta datoreaza si majorarile de intarziere aferente contributiei la fondul special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap reprezentand masura accesorie, conform principiului de drept "***accessorium sequitur principale***", drept pentru care contestatia referitoare la acest capat de cerere urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Se retine faptul ca societatea nu contesta modul de calcul al accesoriilor in ceea ce priveste perioada si cota aplicata.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 19, art. 134, art. 138 si art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 13, pct. 59 din Hotararea Guvernului nr. 44/2004, pct. 79 din Ordonanta Guvernului nr. 83/2004, art. 12 din Hotararea Guvernului nr. 831/1997, art. 4 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 29/2003, art. 42, art. 43 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 102/1999, art. 176 si art. 186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

### ***DECIDE***

Respingerea ca neintemeiata si nemotivata a contestatiei formulata de **S.C. X S.A.** pentru suma totala reprezentand:

- impozit pe profit;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- taxa pe valoarea adaugata;
- majorari de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata;
- fond special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap;
- majorari de intarziere aferente fondului special de solidaritate sociala pentru persoanele cu handicap.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de la data comunicarii, potrivit prevederilor legale.

