



Ministerul Finanțelor Publice



Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 58

din 13.05.2010

privind soluționarea contestației formulate de
S.C.S.A. din localitatea,
județul, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului
..... sub nr. din 19.04.2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr. din 19.04.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr. din 19.04.2010, cu privire la contestația formulată de **S.C.S.A.** din localitatea, strada, județul

S.C.S.A. contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.02.2010, înregistrat sub nr. din 24.02.2010, privind suma de lei, reprezentând:

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

De asemenea, societatea contestă **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010**, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.02.2010, înregistrat sub nr. din 24.02.2010, prin care s-a dispus societății înregistrarea în evidența contabilă a diminuării pierderilor fiscale înregistrate la 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 și 31.12.2008 cu suma de lei.

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

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

I. S.C.S.A., prin contestația formulată, precizează că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, din suma stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, de lei, contestă suma de lei și majorările de întârziere aferente de lei.

Societatea precizează că, în urma controlului, s-a stabilit că societatea a declarat TVA de plată mai puțin cu suma de lei, fiind calculată pe baza datelor din evidențele societății, privind TVA de plată în sumă de lei, și datele de înregistrare în fișa pe plătitor întocmită de AFPC, privind TVA în sumă de lei.

Referitor la suma de lei, societatea precizează că nu datorează această sumă, întrucât s-a comis o eroare în evidențele societății, fapt consemnat și în RIF nr. din, unde se precizează că „societatea a înregistrat în evidențele contabile la data de 30.04.2008 TVA de rambursat în sumă de lei, iar, prin decontul aferent lunii aprilie 2008, s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de lei, rezultând o diferență de lei, nesolicitată la rambursare, care va fi reportată în perioada următoare”.

Contestatoarea precizează că suma de lei nu a fost înregistrată în evidențele contabile ale societății, iar organele de inspecție fiscală nu au cunoscut acest fapt, deoarece verificările pe linie de TVA au fost efectuate începând cu luna septembrie 2008, iar suma în cauză este aferentă perioadei până la data de 30.04.2009.

De asemenea, precizează că, dacă societatea ar fi înregistrat această sumă în evidențele contabile la data de 31.05.2009, nu se mai înregistra TVA de plată în sumă de lei, ci TVA de rambursat în sumă de lei, iar în fișa fiscală pe plătitor tot suma de lei.

Societatea susține că, în această situație, rezultă că societatea a declarat TVA de rambursat mai puțin cu suma de lei, această sumă nefiind înregistrată în fișa pe plătitor.

Totodată, precizează că suma de lei poate proveni tot dintr-o eroare materială comisă la întocmirea deconturilor de TVA și poate fi corectată prin efectuarea unui punctaj privind sumele înregistrate, respectiv declarate de societate și sumele înscrise în fișa pe plătitor.

Societatea susține că, potrivit decizie de impunere, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează **TVA de plată suplimentară în sumă de lei** pe motiv că a dedus eronat această sumă, ce a fost înscrisă în xerocopia facturii nr. din 12.03.2009, emisă de S.C. S.R.L., exemplarul original aflându-se în dosarul de daune întocmit de societatea de asigurare.

De asemenea, precizează că TVA în sumă de lei a fost dedusă în baza xerocopiei facturii nr. din 12.03.2009, emisă de S.C. S.R.L., dar organele de control au menționat că pe factura în cauză a fost înscrisă mențiunea „conform cu originalul”, fiind aplicată ștampila societății și semnătura în original.

Contestatoarea consideră că în mod abuziv organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de înscrisurile în original de pe xerocopia facturii, pe care o anexează în susținerea cauzei, și nu au acordat dreptul de deducere a taxei.

Societatea invocă prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, precizând că factura trebuie să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) și că, potrivit pct. 46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, justificarea deducerii se face pe baza exemplarului original al facturii sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5), iar în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.

În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de lei și majorările de întârziere aferente de lei, societatea contestă în totalitate aceste sume, susținând că organele de inspecție fiscală nu au avut cunoștința de existența unor documente din cauza efectuării controlului prin sondaj.

1. Societatea susține că prin decizia de impunere s-a majorat **profitul impozabil cu suma de lei**, pe motiv că societatea a efectuat lucrări de modernizare la sediul și la punctul de lucru, dar a înregistrat pe cheltuieli (cont 6028 și 628) facturile privind modernizările în cauză, deși, potrivit legii, trebuia să înregistreze această sumă prin debitul contului 231 „Investiții în curs” și creditul contului 722 „Venituri din imobilizări”, iar aceste facturi sunt nr./februarie 2005, în sumă de lei și TVA de lei, reprezentând sort pietriș, și alte 4 facturi emise în perioada noiembrie 2005 – octombrie 2006, în sumă totală de lei plus TVA aferentă, reprezentând contravaloare proiect (..... lei), respectiv contravaloare prestări servicii dirigințe șantier în sumă de lei (..... lei + lei + lei).

Contestatoarea precizează că sortul și pietrișul în valoare de lei, achiziționat în baza facturii nr./februarie 2005, nu au fost utilizate

pentru modernizări, ci au fost împrăștiate pe drumul de acces, de la șoseaua asfaltată până în incinta fabricii și în jurul bazinului de zer.

Societatea consideră că nu poate fi considerată platformă și nici nu poate fi considerată modernizare, fiind o necesitate pentru crearea condițiilor de acces pentru autospecializatele pentru transport lapte, precum și pentru clienții care achiziționau produsele direct de la fabrică.

De asemenea, societatea precizează că, deoarece drumul pe care a fost împrăștiat acest pietriș se degradează în mai puțin de un an de zile, consideră că are dreptul să deducă în anul 2005 cheltuielile în sumă de lei, înregistrate în baza facturii nr. /februarie 2005.

Totodată, precizează că această cheltuială a fost efectuată pentru a putea realiza activitatea de producție și de a comercializa producția realizată, cheltuiala în sumă de lei fiind deductibilă, încadrându-se în prevederile art. 21 alin. 1 din Codul fiscal.

În ceea ce privește suma de lei, care reprezintă contravaloare proiect, în sumă de lei, și contravaloare prestări servicii dirigințe șantier, în sumă de lei (..... lei + lei + lei), societatea susține că aceasta a fost înregistrată în conturile de venituri.

Contestatoarea susține că în conturile de venituri a fost înregistrată o sumă mult mai mare, respectiv lei, după ce au fost negociate condițiile contractuale, după cum urmează:

a) la data de 31.07.2006, prin nota contabilă nr....., proiect studiu de fezabilitate și dirigințe șantier (231.1 = 722 cu suma de lei);

b) la data de 31.05.2009, prin nota contabilă nr....., proiect extindere (231 = 708 cu suma de lei);

c) la data de 31.05.2009, prin nota contabilă nr....., proiect rezistență, avans (231 = 708 cu suma de lei);

d) la data de 31.05.2009, prin nota contabilă nr....., proiect instalații, avans (231 = 708 cu suma de lei).

Societatea susține că, întrucât în conturile de venituri a fost înregistrată o sumă mai mare decât suma aferentă facturilor înscrise în decizia de impunere, respectiv lei, față de lei, consideră că suma de lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

De asemenea, consideră că suma de lei (..... lei + lei) reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil.

2. Societatea precizează că, prin decizia de impunere, s-a majorat **profitul impozabil aferent anului 2005 cu suma de lei**, pe motiv că societatea a înregistrat în trim. II 2006 stornarea din contul 708 „Venituri din activități auxiliare” a sumei de lei, în baza facturii nr. din 08.05.2006, reprezentând storno factura nr. din 21.05.2004, corecție aferentă exercițiului financiar precedent.

Contestatoarea susține că operațiunea contabilă prezentată reflectă o realitate, inițial a fost vândută o cameră frig, care, din cauza neachitării facturii de către client, a fost returnată societății, iar în susținerea cauzei anexează factura inițială și factura în roșu (stornare), precum și nota de recepție la intrarea în gestiune, respectiv lista de inventariere de unde rezultă că această cameră de frig figurează în evidențele contabile ale societății.

Societatea consideră nefundamentată din punct de vedere legal neadmiterea efectuării unei corecții în anul în curs pentru anul precedent, menționând că atât profitul, cât și pierderile se reportează de la un an la altul, existând în acest sens contul 117 „Rezultatul reportat”, întrucât societatea a înregistrat pierdere, care, potrivit art. 26 alin. 1 din Codul fiscal, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi, în ordinea înregistrării acestora.

De asemenea, consideră că, prin neacceptarea efectuării unei corecții aferentă unui an fiscal, au fost încălcate prevederile legale și că în situația în care corecția ar fi fost efectuată în anul 2004, rezultatul reportat la închiderea anului 2005 ar fi fost același.

3. În ceea ce privește majorarea **profitului impozabil pentru anul 2005 cu suma de lei**, pe motiv că societatea a înregistrat în luna decembrie 2006 stornarea din contul 758.1 „Alte venituri din exploatare” a acestei sume, reprezentând penalități din factura de stornare emisă de S.C. S.R.L., fără însă ca în perioada precedentă emiterii acestei facturi să fi înregistrat în anul 2005 venituri reprezentând penalități.

Contestatoarea precizează că, în urma unor negocieri între S.C. S.R.L. și S.C.S.A., s-a ajuns la o înțelegere cu privire la continuarea relațiilor de afaceri și retragerea unor acțiuni aflate pe rol la instanțele judecătorești, cu condiția ca S.C.S.A. să renunțe la penalitățile în sumă de lei și la chiria pentru stația de sortare aferentă lunii noiembrie 2005, când aceasta nu a funcționat din cauza temperaturilor foarte scăzute.

De asemenea, precizează că, dintr-o eroare materială, persoana care completa facturile a întocmit factura nr./05.12.2005, prin care a fost stornată suma de lei, plus TVA aferentă de lei, din care suma de lei reprezintă chirie stație sortare pentru luna noiembrie 2005, iar suma de lei reprezintă penalități, înaintea întocmirii facturii în negru cu aceleași sume, respectiv în data de 10.12.2005.

Societatea consideră că, întrucât operațiunile sunt reale, iar facturile au fost întocmite în aceeași lună, se poate constata că, din cauza acestei erori, nu au fost afectate obligațiile fiscale aferente anului 2005 și nu a fost diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2005 cu suma de lei.

Contestatoarea precizează că, întrucât prin factura nr./05.12.2005 a fost stornată suma de lei plus TVA aferentă de lei, nu se explică motivul pentru care la controlul efectuat nu s-a considerat că a fost diminuat profitul impozabil cu întreaga sumă stornată de lei, ci numai cu suma de lei.

4. Societatea precizează că, prin decizia de impunere, s-a stabilit că societatea a înregistrat eronat **descărcarea din gestiune** a produselor finite în cursul anului 2007, majorând **cheltuielile de exploatare cu suma de lei**, fără însă a se înregistra veniturile din vânzarea produselor finite pentru această cheltuială.

Prin contestația formulată se precizează că operațiunile contabile ce au fost întocmite sunt următoarele:

601 = 301 cu suma de lei;

601 = 345 cu suma de lei;

711 = 345 cu suma de lei (..... lei total sume creditoare cont 345 – lei prin înregistrarea 601 = 345).

Contestatoarea precizează că, în condițiile în care societatea înregistrează vânzarea produselor finite numai în contul 701, iar suma înregistrată pe total an 2007 în acest cont fiind de lei, rezultă o diferență în sumă de lei, reprezentând descărcarea eronată de gestiune.

Societatea consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a majorat nejustificat cheltuielile de exploatare cu suma de lei, această sumă fiind considerată venituri impozabile aferente anului 2007, neînregistrate în contabilitate din cauza înregistrării eronate a descărcării din gestiune a produselor finite.

Așa după cum s-a prezentat și în decizia de impunere, societatea a înregistrat pe total an 2007, în contul 707, venituri în sumă de lei și, în contul 607, cheltuieli în sumă de lei.

De asemenea, precizează că nu este obligatoriu ca rulajul creditor al contului 345 „Produse finite” să fie egal cu rulajul creditor al contului 701 „Venituri din producție”.

Societatea precizează că s-au descărcat prin creditul contului 345 „Produse finite” și prin debitul contului 601 „Cheltuieli producție” unele produse finite ce s-au introdus în rețeta de brânză burduf care se afla în gestiunea produselor finite, iar la brânza burduf nu s-a mai trecut consumul de lapte.

Contestatoarea precizează că din litri lapte rezultă în contul 345 consum lapte exprimat în litri/kg (stas 3,5% UG kg), și dă următorul exemplu:

Cașcaval neafumat	..... kg ...../kg	Consum .....l
Telemea vacă	..... kg ..../kg	Consum .....l

Smântână 32% UG	..... kg 32%	Consum l
Urdă dulce vacă 20%	..... kg 20%	Consum l
Unt 80% UG	..... kg 80%	Consum l
Brânză burduf	..... kg	Consum
Caș de vacă	.....	Consum l
TOTAL		..... l

Societatea susține că, din raportul de producție, rezultă că s-a realizat kg brânză burduf, însă nu s-a trecut în consumul efectuat cantitatea de lapte necesară.

De asemenea, precizează că brânza burduf se realizează din următoarele produse:

- caș de oi sărat kg;
- urdă dulce kg;
- telemea lapte dulce kg;
- cașcaval deformat (tocat) ... kg;
- unt kg;
- caș de vacă
- TOTAL kg.

Contestatoarea precizează că din gestiunea de produse finite s-au dat pe contul 601 „Cheltuieli producție” kg urdă dulce, kg telemea, ... kg cașcaval, kg unt și caș de vacă.

De asemenea, precizează că sunt situații în care se încearcă a se recupera un produs perisabil aflat în termen de garanție în procent mai mare sau mai mic pentru a se evita înregistrarea pierderilor de%.

Societatea precizează că produsele finite sunt perisabile și că întâmpină multe probleme cu supermarketurile care nu respectă condițiile de depozitare a mărfii în mod corespunzător și care de cele mai multe ori returnează marfa cu puțin timp înainte de expirarea termenului de garanție, astfel societatea este obligată să le reintroducă în fabricație, respectiv în fabricarea brânzei topite și a brânzei de burduf.

5. Contestatoarea precizează că, prin decizia de impunere, s-a stabilit că **societatea a înregistrat în luna aprilie 2008, în contul 708, venituri mai puțin cu suma de lei** (.....lei suma facturată – lei suma înregistrată), din factura nr./02.04.2008, emisă de S.C. S.R.L. în valoare delei, plus TVA în sumă de – lei.

Societatea precizează că prin factura în cauză au fost reglate penalitățile, conform clauzelor contractuale, a fost întocmită inițial factura nr. din 15.02.2008 în sumă de lei plus TVA, în total lei, neacceptată de client și care nu corespundea clauzelor contractuale (contract nr.....din 31.10.2007), motiv pentru care s-a întocmit în roșu factura nr. din

02.04.2008, iar factura nr. din 01.03.2008 s-a efectuat în roșu pe factura nr. din 02.04.2008.

De asemenea, precizează că suma de lei, considerată de organele de inspecție fiscală ca venituri diminuate, este echivalentă cu contravaloarea facturilor nr. din 15.02.2008 și nr. din 01.03.2008, care figurează la propriu și la figurat pe factura nr. din 02.04.2008, întocmită corect.

De asemenea, precizează că la penalități nu se calculează TVA, întrucât conform prevederilor art. 137 alin. 3 lit. b și c din Legea nr. 571/2003 nu se cuprind în baza impozabilă.

6. Societatea susține că în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la majorarea nejustificată a **cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe aferente anului 2008, cu suma de lei**, aceasta s-a bazat pe faptul că au fost înregistrate lunar cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de lei, cu excepția lunilor martie și mai 2008, când au fost înregistrate cheltuieli mai mari cu suma de lei, respectiv cu lei.

Contestatoarea susține că în mod eronat s-a considerat că societatea trebuia să înregistreze lunar cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă fixă de lei, considerându-se că au fost majorate nejustificat cheltuielile cu amortizarea aferentă anului 2008 cu sumele înregistrate în plus în lunile martie și mai 2008 (..... lei + lei = lei).

De asemenea, precizează că s-a considerat că societatea trebuia să înregistreze lunar cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de lei, fără a se verifica dacă această sumă a fost corect stabilită.

7. Societatea precizează că organele de inspecție fiscală au reținut că **factura din 28.12.2007**, emisă de S.C. S.R.L., județul, în valoare de lei și lei TVA, nu ar fi corect emisă, în sensul că s-au parcurs km și nu km.

Contestatoarea susține, că în ceea ce privește aceste constatări, conform kilometrajului pe care îl anexează, s-au transportat mc sorturi pe o distanță de ... km pentru ... curse și pe o distanță de ... km pentru ...curse, astfel că nu poate să rezulte suma de lei.

De asemenea, precizează că o cursă costă în jur de lei – și pentru lei ar fi efectuat ... curse cu mc, în total ar fi transportat ...mc.

Totodată, precizează că organele de inspecție fiscală au verificat și facturile din vânzare produse balastieră, care totalizează peste ... mc.

Contestatoarea precizează că nu poate preciza cum s-a ajuns la această concluzie și că eronat i s-a stabilit suplimentar suma de lei.

Societatea precizează că se contestă suma de lei, considerată de organele de inspecție fiscală bază impozabilă pentru calculul impozitului pe profit stabilit suplimentar, potrivit motivelor de fapt și de drept înscrise la pct. 1 – 6 din Decizia de impunere nr. din 24.02.2010 (..... lei + lei + lei + lei + lei + lei).

De asemenea, precizează că se contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de lei și majorările de întârziere aferente în sumă de lei.

Totodată, societatea precizează că își însușește suma de lei, reprezentând bază impozabilă pentru calculul impozitului pe profit, stabilită suplimentar la verificarea efectuată, potrivit motivelor înscrise la pct. 7 din decizia de impunere.

Referitor la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010, prin care s-a stabilit diminuarea pierderii fiscale înregistrate la încheierea exercițiilor financiare pe anii 2005, 2006, 2007 și 2008, cu suma totală de lei, societatea consideră că trebuie să se înregistreze diminuarea pierderii fiscale cu suma de lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.02.2010, înregistrat sub nr. din 24.02.2010, organele de inspecție fiscală, în urma verificării efectuate, au stabilit că societatea verificată datorează suplimentar un impozit pe profit de lei și majorări de întârziere aferente de lei, precum și o taxă pe valoarea adăugată de lei și majorări de întârziere aferente de lei, din care societatea contestă TVA în sumă de lei și majorări de întârziere de lei.

În ceea ce privește impozitul pe profit, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că, potrivit bilanțelor de verificare și a declarațiilor rectificative „101”, privind impozitul pe profit aferent anilor 2005, 2006, 2007 și 2008, societatea a înregistrat următoarele:

- la data de 31.12.2005 o pierdere contabilă în sumă de lei și o pierdere fiscală de lei;

- la data de 31.12.2006 o pierdere contabilă în sumă de lei și o pierdere fiscală de lei;

- la data de 31.12.2007 o pierdere contabilă în sumă de lei și o pierdere fiscală de lei;

- la data de 31.12.2008 o pierdere contabilă în sumă de lei și o pierdere fiscală de lei;

- la data de 31.03.2009 o pierdere fiscală de lei.

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a efectuat **lucrări de modernizare** la sediul societății și la punctul de lucru **în sumă de lei**, conform următoarelor facturi:

- nr./**februarie 2005**, în sumă de lei plus TVA de lei, reprezentând sort;

- nr./**29.....5**, în sumă de lei fără TVA, reprezentând contravaloare proiect;

- nr./**04.08.2006**, în sumă de lei fără TVA, reprezentând contravaloare prestări servicii diriginte șantier;

- nr./**08.09.2006**, în sumă de lei fără TVA, reprezentând contravaloare prestări servicii diriginte șantier;

- nr./**06.10.2006**, în sumă de lei fără TVA, reprezentând contravaloare prestări servicii diriginte șantier.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că sumele au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare (cont 6028 și cont 628), dar societatea nu a evidențiat investițiile prin debitul contului 231 „Investiții în curs” și creditul contului 722 „Venituri din imobilizări”, în baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală majorând profitul impozabil cu suma de lei.

Organele de control consideră că, potrivit prevederilor legale, sunt considerate mijloace fixe investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma unor cheltuieli ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.

Prin actul de control se precizează că, prin nota explicativă dată, administratorul societății declară că înregistrările s-au efectuat dintr-o eroare contabilă.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 24 alin. 3 lit. d și art. 21 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. În urma verificării efectuate, s-a constatat că, în trim. II 2006, societatea a înregistrat în evidența contabilă **stornarea** din contul 708 „Venituri din activități auxiliare” a **sumei de lei**, în baza facturii fiscale nr./08.05.2006, reprezentând stornarea facturii nr./ 21.05.2004, corecție aferentă exercițiului financiar precedent, astfel încât s-a diminuat nejustificat profitul impozabil cu suma de lei.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și punctului 13 din H.G. nr. 44/2004.

3. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna **decembrie 2005**, societatea a înregistrat în evidența contabilă **stornarea din contul 758.1 „Alte venituri din exploatare” a sumei de lei**,

reprezentând penalități din factura de stornare emisă de S.C. S.R.L., fără însă ca în perioada precedentă emiterii acestei facturi să fi înregistrat în anul 2005 venituri reprezentând penalități facturate către S.C. S.R.L.

Prin nota explicativă dată, administratorul societății precizează că la momentul emiterii facturii de stornare nu erau înregistrate venituri din penalități.

Organele de inspecție fiscală au considerat că societatea a diminuat nejustificat profitul impozabil aferent anului 2005 cu suma de lei.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. 1 și art. 21 alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 12 și 13 din H.G. nr. 44/2004.

4. În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, **în anul 2007**, societatea a înregistrat eronat **descărcarea din gestiune** a produselor finite, majorând **cheltuielile de exploatare cu suma de lei**, fără însă a înregistra venituri din vânzarea produselor finite pentru această cheltuială, efectuând următoarele note contabile (sume cumulate pe întreg anul 2007):

601 = 301 cu suma de lei;

601 = 345 cu suma de lei;

711 = 345 cu suma de lei (..... lei total sume creditoare cont 345 – lei înregistrare 601 = 345).

În condițiile în care societatea înregistrează vânzarea produselor finite numai în contul 701, iar suma înregistrată pe total an 2007 este de lei, în urma verificării efectuate, s-a stabilit o diferență în sumă de lei, reprezentând descărcare eronată de gestiune.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că pe total an 2007 societatea a înregistrat în contul 707 venituri în sumă de lei și în contul 607 cheltuieli în sumă de lei.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit că societatea a majorat nejustificat cheltuielile, diminuând pentru anul 2007 profitul impozabil pe cumulat cu suma de lei.

Prin nota explicativă dată, administratorul societății declară că înregistrarea s-a efectuat dintr-o eroare contabilă.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna **aprilie 2008** societatea a **înregistrat în evidența contabilă, în contul 708, venituri mai puține cu suma de lei** (.....lei suma facturată – lei suma înregistrată) din factura nr. din 02.04.2008, emisă de S.C. S.R.L., în valoare delei plus TVA de – lei.

Prin nota explicativă dată, administratorul societății declară că neînregistrarea veniturilor în sumă de lei s-a produs dintr-o eroare sau din cauza virusării computerului.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 19 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

6. De asemenea, s-a constatat că, în **trim. I 2008**, societatea a înregistrat lunar în evidența contabilă, în contul 6811 „Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe” suma de lei, cu excepția lunii martie 2008, când înregistrează suma de lei, mai mult cu lei, și a lunii mai 2008, când înregistrează suma de lei, mai mult cu lei.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit că **societatea a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de lei** (..... lei + lei).

Prin nota explicativă dată, administratorul societății declară că înregistrarea s-a efectuat dintr-o eroare contabilă.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

7. Organele de inspecție fiscală au constatat că în raportul de inspecție fiscală parțială, emis anterior, înregistrat la DGFP –AIF sub nr./....., s-a stabilit că societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare, în luna decembrie 2007, următoarele **facturi:**

- **nr./07.12.2007**, emisă de S.C. S.R.L. cătredin România în valoare de lei plus TVA de lei, fiind înscris la rubrica „cumpărător” denumirea altui agent economic;

- **...../28.12.2007**, seria, emisă de S.C. S.R.L., județul, în valoare de lei plus TVA de lei, reprezentând prestări servicii transport (..... lei). Potrivit anexei la factură, S.C. S.R.L. a efectuat către **S.C.S.A.** transporturi în valoare de lei (..... lei x .. lei/km), plus TVA aferentă în sumă de lei.

Organele de inspecție au considerat că valoarea **prestației a fost majorată nejustificat cu suma de lei** plus TVA aferentă în sumă delei.

În baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au **majorat profitul impozabil cu suma de lei.**

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. 1 și alin. 4 lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de lei (..... lei + lei + lei + lei + lei + lei + lei).

Întrucât în anii 2005, 2006, 2007 și 2008 societatea a înregistrat o pierdere fiscală totală în sumă de lei (..... lei + lei + lei + lei), s-a procedat la recuperarea integrală a acesteia, iar pentru profitul impozabil în sumă de lei (după scăderea pierderii menționate și a profitului impozabil în sumă de lei declarat de societate, pentru care a declarat un impozit pe profit de lei) a calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei.

Pentru neplata în termen a impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de lei, s-au calculat accesorii în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei + lei), pentru perioada 26.10.2005 – 19.02.2010.

În ceea ce privește TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei, din care persoana impozabilă contestă suma de lei, și majorări de întârziere în sumă totală de lei, contestate în totalitate.

1. În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de 31.05.2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA de plată în sumă de lei, iar, în fișa pe plătitor întocmită de AFPC, TVA de rambursat în sumă de lei.

Prin actul de control se precizează că, potrivit situației privind evoluția TVA, întocmită de organele de inspecție fiscală, pentru perioada verificată, societatea a declarat mai puțin **TVA de plată cu suma de lei**.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și prevederile O.M.F.P. nr. 1746/2008, cu modificările și completările ulterioare.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 01.09.2009 – 30.....9, societatea a dedus TVA în sumă de lei (..... lei + ..lei), calculată la o bază impozabilă în sumă de lei, ce au la bază bonuri fiscale, chitanțe și ordine de deplasare, după cum urmează:

- b.f. nr.18.09.2008, în sumă totală de lei, din care TVA dedusă în sumă de(achiziție diverse alimente);

- b.f. nr../07.07.2008, în sumă totală de lei, din care TVA dedusă în sumă de lei (achiziție ciment);

- b.f. nr. 54/25.10.2008, în sumă totală de 560 lei, din care TVA dedusă în sumă de 89 lei (achiziție diverse materiale construcții);

- b.f. nr../28.10.2008, în sumă totală de lei, din care TVA dedusă în sumă de ... lei (achiziție diverse materiale sanitare);

- chitanța nr./20.....8 în sumă totală de lei, din care s-a dedus TVA în sumă de ...lei (contravaloare poliță asigurare);

- ordin deplasare/aprilie 2009 – bilete tren și cheltuială cu diurna în sumă de lei, din care s-a dedus TVA în sumă de .. lei;

- b.f. nr./22.....8, în sumă totală de lei, din care TVA dedusă în sumă de ... lei (achiziție diverse materiale construcții). Pentru aceste achiziții s-a dedus TVA de pe factura înregistrată în jurnalul de cumpărări pentru luna noiembrie 2008 și concomitent s-a dedus TVA și de pe bonul fiscal care reprezintă plata facturii.

În baza acestor constatări, s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei (..... lei x 19%).

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 146 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna martie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă xerocopia facturii nr./12.03.2009, emisă de S.C. S.R.L., în sumă de lei **plus TVA în sumă de lei.**

Totodată, s-a constatat că, în luna aprilie 2009, societatea a înregistrat TVA în sumă de în baza xerocopiei facturii nr.....6.04.2009, emisă de, în valoare de lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a dedus eronat TVA în sumă de lei (..... lei + lei), neavând la bază un document justificativ conform prevederilor art. 146 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 146 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și prevederile punctului 46 alin. 1 din H.G. nr. 44/2004.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de lei (..... lei + lei) pe bază de facturi fiscale emise de diverși agenți economici neplătitori de TVA, în sumă totală de lei, după cum urmează:

- factura nr.....5.02.2009, emisă de S.C.S.R.L., în sumă totală de lei;

- factura nr.....12.05.2009, emisă de S.C. S.R.L., în sumă totală delei.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 146 alin. 1 lit. a și art. 155 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de lei (..... lei + lei + lei + lei) și accesorii aferente de lei.

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

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

În urma verificării efectuate, s-a stabilit un profit impozabil suplimentar în sumă de lei (..... lei + lei + lei + lei + lei + lei + lei).

Întrucât în anii 2005, 2006, 2007 și 2008 societatea a înregistrat o pierdere fiscală totală în sumă de lei (..... lei + lei + lei + lei), s-a procedat la recuperarea integrală a acesteia, iar pentru profitul impozabil în sumă de lei (după scăderea pierderii menționate și a profitului impozabil în sumă de lei declarat de societate, pentru care a declarat un impozit pe profit de lei) s-a calculat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei.

Pentru neplata în termen a impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de lei, s-au calculat accesorii în sumă totală de lei (..... lei + lei + lei + lei), pentru perioada 26.10.2005 – 19.02.2010.

1. Referitor la cheltuielile înregistrate de societate în sumă de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă cheltuielile efectuate au avut ca scop modernizarea și îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, care se includ în valoarea mijloacelor fixe, sau au reprezentat lucrări cu reparațiile mijloacelor fixe, care au avut ca scop restabilirea stării tehnice inițiale prin înlocuirea componentelor uzate, care se recuperează prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

În fapt, societatea a efectuat cheltuieli în sumă de lei, conform facturii nr./februarie 2005, reprezentând sort.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că suma a fost înregistrată pe cheltuieli de exploatare, fără a fi evidențiate veniturile din imobilizări corporale în sumă de lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat că cheltuielile efectuate sunt de natura investițiilor, întrucât au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, societatea având obligația să majoreze valoarea mijlocului fix și să înregistreze veniturile din imobilizări.

Contestatoarea precizează că sortul și pietrișul în valoare de lei, achiziționate în baza facturii nr./februarie 2005, nu au fost utilizate pentru modernizări, ci au fost împrăștiate pe drumul de acces, de la șoseaua asfaltată până în incinta fabricii și în jurul bazinului de zer, care nu poate fi considerată platformă sau modernizare, cheltuielile fiind necesare pentru crearea condițiilor de acces pentru autospecializatele transport lapte, precum și pentru clienții care achiziționează produsele direct de la fabrică.

În drept, pentru perioada verificată sunt aplicabile prevederile **art. 24 alin. (1) și (3) lit. d) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează că:

„Amortizarea fiscală

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

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

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

De asemenea, la **art. 19 și 21** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează următoarele:

„Art. 19

Reguli generale

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

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, la punctele 12 și 22 stipulează următoarele:

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

veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 306 / 2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, emis în baza Legii contabilității nr. 82/1991, la punctul 4.33, prevede următoarele:

„4.33. - Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată. În situația unei modernizări care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o componentă a activului.”

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

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

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

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

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

Conform prevederilor menționate, sunt considerate mijloace fixe investițiile efectuate la cele existente, sub forma unor cheltuieli ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix.

În situația unei modernizări, care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, aceasta se recunoaște ca o componentă a activului.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că cheltuielile efectuate de societate au avut ca scop modernizarea, îmbunătățind performanțele mijloacelor fixe și obținerea de beneficii economice viitoare.

În legătură cu aceste cheltuieli, prin nota explicativă dată, administratorul societății declară că probabil persoanele care au condus contabilitatea „au comis unele erori din necunoașterea modului de conducere a evidenței.”

Faptul că sortul și pietrișul au fost împrăștiate pe drum de acces, pentru crearea condițiilor de acces ale mijloacelor de transport, în vederea realizării producției și comercializării producției, așa cum susține

contestatoarea prin cererea formulată, duce la concluzia că cheltuielile au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare.

Referitor la susținerea contestatoarei că are dreptul să deducă în anul 2005 cheltuielile în sumă de lei, pe motiv că drumul pe care a fost împrăștiat acest pietriș se degradează în mai puțin de un an de zile, nu poate fi reținută în susținerea favorabilă a cauzei, întrucât la încadrarea în categoria mijloacelor fixe a investițiilor efectuate la acestea nu se are în vedere durata viață a investiției, ci scopul în care au fost efectuate, precum și efectul acestora.

Întrucât investițiile efectuate au fost realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, societatea avea obligația majorării valorii mijlocului fix și a înregistrării veniturilor din imobilizări corporale.

Din actele de control rezultă că societatea a evidențiat în anul 2005 cheltuieli de exploatare de natura imobilizărilor corporale în sumă de lei, fără a evidenția în mod corespunzător imobilizările corporale (cont 231 "Imobilizări corporale în curs") și veniturile corespunzătoare din producția de imobilizări corporale (cont 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale"), în contrapartidă cu cheltuielile efectuate.

Rezultă că societatea a înregistrat doar cheltuielile efectuate, fără să înregistreze veniturile din imobilizări, consecința fiscală constând în diminuarea profitului impozabil cu suma veniturilor neînregistrate, de lei.

Având în vedere că cheltuielile înregistrate de societate în sumă de lei au avut ca scop modernizarea și îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali și obținerea de beneficii economice, se conchide că societatea avea obligația să înregistreze veniturile din imobilizări, în contrapartidă cu cheltuielile efectuate, drept pentru care urmează a **se respinge contestația pentru suma de lei și pentru impozitul pe profit aferent, ca neîntemeiată.**

2. Referitor la cheltuielile înregistrate de societate în sumă de lei, considerate de organele de inspecție fiscală ca reprezentând cheltuieli cu modernizarea mijloacelor fixe, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă societatea a înregistrat veniturile din producția de imobilizări corporale, în contrapartidă cu cheltuielile efectuate, în condițiile în care societatea susține că a înregistrat veniturile respective, fără să vină cu documente și argumente concludente care să susțină afirmația sa.

În fapt, societatea a efectuat lucrări de modernizare la sediul societății și la punctul de lucru **în sumă de lei,** fără să înregistreze

veniturile din imobilizări în contrapartidă cu cheltuielile efectuate, în baza următoarelor facturi:

- nr./29.....5, în sumă de lei fără TVA, reprezentând contravaloare proiect;

- nr./04.08.2006, în sumă de lei fără TVA, reprezentând contravaloare prestări servicii diriginte șantier;

- nr./08.09.2006, în sumă de lei fără TVA, reprezentând contravaloare prestări servicii diriginte șantier;

- nr./06.10.2006, în sumă de lei fără TVA, reprezentând contravaloare prestări servicii diriginte șantier.

În ceea ce privește suma de lei, aferentă celor 4 facturi, din care lei reprezintă contravaloare proiect și lei (..... lei + lei + lei) reprezintă contravaloare prestări servicii diriginte șantier, societatea susține că a fost înregistrată în conturile de venituri.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„Art. 19

Reguli generale

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

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

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

Pentru anul 2005, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. **306 / 2002** pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, emis în baza Legii contabilității nr. 82/1991, la punctul **5.3**, prevede următoarele:

„5.3 - Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.

Contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare, care cuprind: [...]

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielile efectuate de unitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;”

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice **nr. 1752 / 2005** pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, la **punctele lit. a) și 212 lit. c)**, aplicabil pentru anul 2006, prevede următoarele:

„..... - Contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din exploatare; [...]

212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

c) venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor și cheltuielilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca active imobilizate corporale și necorporale;”

Din textele de lege menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, în categoria veniturilor fiind incluse și veniturile din producția de imobilizări.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea verificată nu a înregistrat veniturile din imobilizări corporale în sumă de lei, din care în sumă de lei în 2005, reprezentând contravaloare proiect, și lei în anul 2006, reprezentând contravaloare prestări servicii dirigințe șantier.

Referitor la suma de lei, aferentă celor 4 facturi, contestatoarea susține că în conturile de venituri a fost înregistrată o sumă mult mai mare, respectiv lei, după ce au fost negociate condițiile contractuale, după cum urmează:

a) la data de 31.07.2006, prin nota contabilă nr....., proiect studiu de fezabilitate și dirigințe șantier (231.1 = 722 cu suma de lei);

b) la data de 31.05.2009, prin nota contabilă nr....., proiect extindere (231 = 708 cu suma de lei);

c) la data de 31.05.2009, prin nota contabilă nr....., proiect rezistență, avans (231 = 708 cu suma de lei);

d) la data de 31.05.2009, prin nota contabilă nr....., proiect instalații, avans (231 = 708 cu suma de lei).

Societatea consideră că suma de lei reprezintă cheltuială deductibilă la calculul profitului impozabil, pe motiv că în conturile de venituri a fost înregistrată o sumă mai mare decât suma aferentă facturilor înscrise în decizia de impunere, respectiv lei, față de lei.

Din cele menționate de societate, se reține că aceasta face referire la unele înregistrări contabile, fără să vină cu documente și cu elemente concludente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, cu atât mai mult cu cât se referă și la unele înregistrări contabile din luna mai 2009.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că facturile ce au stat la baza operațiunilor se referă la anii 2005 și 2006, în timp ce societatea face referire la unele înregistrări contabile din luna mai 2009.

De asemenea, societatea nu demonstrează că suma de lei, reprezentând proiect studiu de fezabilitate și diriginte șantier, pe care susține că a înregistrat-o la venituri la data de 31.07.2006, prin nota contabilă nr....., se referă la facturile avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că prestările de servicii privind dirigințele de șantier se referă la facturi din lunile august, septembrie și octombrie 2006, în timp ce societatea face referire la o înregistrare efectuată în luna iulie 2006, deci înaintea de data facturilor ce au stat la baza operațiunilor.

Totodată, societatea nu demonstrează care este legătura dintre înregistrările pe care susține că le-a efectuat în luna mai 2009, perioadă ce nu a fost supusă verificării din punct de vedere al impozitului pe profit, și operațiunile din anul 2005 și 2006, ce au la bază facturile respective.

Rezultă că societatea se referă la unele înregistrări efectuate din altă perioadă fiscală decât cea la care se referă organele de inspecție fiscală.

Conform prevederilor menționate, la calculul profitul impozabil se au în vedere veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, **dintr-un an fiscal**.

Totodată, organele de inspecție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, nr.....08.04.2010, precizează că în evidența contabilă a societății nu s-au înregistrat veniturile în sumă de lei, prin articolul contabil 231 „Imobilizări corporale în curs de execuție” = 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”, așa cum susține contestatoarea, aspect ce rezultă și din balanța de verificare întocmită la data de 31.12.2006, aflată în xerocopie la dosarul cauzei, contul 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale” neexistând în balanța de verificare.

Din cele prezentate se reține că, din contestația formulată de și din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezultă că argumentele aduse de contestatoare au legătură cu suma de lei, considerată de organele de inspecție fiscală ca nefiind înregistrată la venituri.

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Având în vedere că argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să contrazică constatările organelor fiscale privind veniturile din producția de imobilizări corporale în sumă de lei, considerate de organele de inspecție fiscală ca neînregistrate, se va **respinge** contestația **pentru această sumă și pentru impozitul pe profit aferent, ca neîntemeiată.**

3. Referitor la suma de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul să diminueze veniturile aferente anului 2006 cu această sumă, în condițiile în care acestea nu privesc perioada fiscală verificată.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a constatat că, în **trim. II 2006**, societatea a înregistrat în evidența contabilă **stornarea** din contul 708 „Venituri din activități auxiliare” a **sumei de lei**, în baza facturii fiscale nr./08.05.2006, reprezentând stornarea facturii nr./ **21.05.2004**, corecție aferentă exercițiilor financiare precedente, societatea diminuând nejustificat profitul impozabil cu această sumă.

Societatea consideră nefundamentată din punct de vedere legal neadmiterea efectuării unei corecții în anul în curs pentru anul precedent.

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

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

Totodată, la **pct. 13** din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004**, se stipulează că:

„13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.”

Din textul de lege menționat mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, se reține că veniturile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, neputând fi afectat profitul impozabil din perioada fiscală în care au fost constatate erorile sau omisiunile.

Contestatoarea susține că operațiunea contabilă prezentată reflectă o realitate și că inițial a fost vândută o cameră frig, care, din cauza neachitării facturii de către client, a fost returnată societății, iar în susținerea cauzei anexează factura inițială și factura în roșu (stornare), precum și nota de recepție la intrarea în gestiune, respectiv lista de inventariere de unde rezultă că această cameră de frig figurează în evidențele contabile ale societății.

Societatea consideră nefundamentată neadmiterea efectuării unei corecții în anul în curs pentru anul precedent, menționând că atât profitul, cât și pierderile se reportează de la un an la altul, existând în acest sens contul 117 „Rezultatul reportat”.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea a scăzut din veniturile înregistrate în anul 2006 suma de lei, în baza facturii fiscale nr./08.05.2006, reprezentând stornarea facturii nr./ 21.05.2004.

Se reține că societatea a înregistrat stornarea în anul 2006 a unei facturi din anul 2004, respectiv diminuarea profitului impozabil din anul 2006 cu stornarea veniturilor aparținând altei perioade fiscale, ceea ce contravine prevederilor legale menționate, conform cărora veniturile realizate într-un an fiscal nu pot fi influențate cu diminuarea unor venituri ce aparțin altor perioade fiscale, profitul impozabil stabilindu-se ca diferență între veniturile și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal.

În condițiile în care stornarea veniturilor respective nu privește anul fiscal 2006, societatea nu putea diminua rezultatele aceluia an fiscal.

Având în vedere că societatea a diminuat în mod nejustificat veniturile aparținând anului fiscal 2006 cu suma de lei, în condițiile în care diminuarea veniturilor privește o altă perioadă fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au majorat profitul impozabil aferent anului 2006 cu această sumă, prin neluarea în calcul a diminuării veniturilor aparținând altei perioade fiscale, care nu a făcut obiectul verificării, drept pentru care urmează se va **respinge** contestația **pentru această sumă și pentru impozitul pe profit aferent, ca neîntemeiată**.

4. Referitor la suma de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul să influențeze profitul impozabil aferent anului 2005 cu stornarea unor venituri din penalități, în condițiile în care societatea nu a înregistrat aceste penalități în anul fiscal respectiv, care să fi permis o astfel de stornare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna **decembrie 2005**, societatea a înregistrat în evidența contabilă **stornarea din contul 758.1 „Alte venituri din exploatare” a sumei de lei**, reprezentând penalități ce au la bază factura de stornare emisă de S.C. S.R.L., fără însă ca în perioada precedentă emiterii acestei facturi, din anul 2005, să fi înregistrat venituri reprezentând penalități facturate către S.C. S.R.L.

Contestatoarea precizează că, în urma negocierilor între S.C. S.R.L. și S.C.S.A., s-a ajuns la o înțelegere cu privire la continuarea relațiilor de afaceri și retragerea unor acțiuni aflate pe rol la instanțele judecătorești, cu condiția ca S.C.S.A. să renunțe la penalitățile în sumă de lei și la chiria pentru stația de sortare aferentă lunii noiembrie 2005, când aceasta nu a funcționat din cauza temperaturilor foarte scăzute.

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

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

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

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

Totodată, la **pct. 13** din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2004**, se stipulează că:

„13. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin.”

Din textele de lege menționate mai sus, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

De asemenea, se reține că veniturile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil aparținând perioadei fiscale căreia îi aparțin, neputând fi afectat profitul impozabil din perioada fiscală în care au fost constatate erorile sau omisiunile.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că, în anul 2005, societatea a diminuat profitul impozabil cu suma de lei, prin înregistrarea în luna decembrie 2005 a stornării acestei sume din contul 758.1 „Alte venituri din exploatare”, fără să fi înregistrat în cursul acelei perioade fiscale suma respectivă, care să fi permis o astfel de stornare.

Contestatoarea susține că, în urma negocierilor cu S.C. S.R.L., s-a convenit ca S.C.S.A. să renunțe la penalitățile în sumă de lei și la chiria pentru stația de sortare aferentă lunii noiembrie 2005, când aceasta nu a funcționat din cauza temperaturilor foarte scăzute.

De asemenea, precizează că, întrucât prin factura nr./05.12.2005, a fost stornată suma de lei plus TVA aferentă de lei, nu se explică motivul pentru care la controlul efectuat nu s-a considerat că a fost diminuat profitul impozabil cu întreaga sumă stornată de lei, ci numai cu suma de lei.

De asemenea, precizează că, dintr-o eroare materială, persoana care completa facturile a întocmit factura nr./05.12.2005, prin care a fost stornată suma de lei, plus TVA aferentă de lei, din care suma de lei reprezintă chirie stație sortare pentru luna noiembrie 2005, iar suma de lei reprezintă penalități, înaintea întocmirii facturii în negru cu aceleași sume, respectiv în data de 10.12.2005.

Din cele prezentate, rezultă că societatea nu vine cu argumente concrete și clare, care să demonstreze că înregistrarea efectuată în luna decembrie 2005 privind stornarea sumei de lei din contul 758.1 „Alte venituri din exploatare” este legală și că în cursul perioadei fiscale respective a înregistrat aceste penalități, care să fi permis o astfel de stornare.

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Prin nota explicativă dată, administratorul societății precizează că la momentul emiterii facturii de stornare nu erau înregistrate venituri din penalități.

Totodată, organele de inspecție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, nr.....08.04.2010, precizează că „Potrivit Convenției încheiate în data de 26.03.2007, între S.C. S.R.L.

și S.C.S.A., [...] cu privire la înțelegerea încheiată între părți în vederea continuării relațiilor de afaceri și la rezolvarea pe cale amiabilă a tuturor neînțelegerilor ce au intervenit între cele două societăți, la pag. 3 alin. 2, se precizează faptul S.C.SA va emite facturi în roșu pentru penalități, dar nu se face referire la penalitățile din anul 2005, ci la penalitățile facturate în anul 2006 și 2007.”

Având în vedere că societatea a diminuat în mod nejustificat veniturile aparținând anului fiscal 2005 cu **suma de lei** și întrucât societatea nu demonstrează că în cursul perioadei fiscale respective a înregistrat aceste penalități, care să fi permis o astfel de stornare, argumentele aduse nefiind de natură să contrazică constatările din actul administrativ atacat, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au permis diminuarea profitului impozabil aferent anului 2005 cu această sumă, drept pentru care se va **respinge** contestația **pentru această sumă și pentru impozitul pe profit aferent, ca neîntemeiată.**

5. Referitor la suma de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este învestită să se pronunțe asupra legalității diminuării bazei impozabile privind impozitul pe profit cu această sumă, în condițiile în care valoarea produselor finite descărcate din gestiune este mai mare decât valoarea veniturilor din vânzarea produselor finite, iar argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, **în anul 2007**, societatea a înregistrat eronat descărcarea din gestiune a produselor finite, diminuând în mod nejustificat profitul impozabil **cu suma de lei.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că, **în anul 2007**, pe cumul, societatea a descărcat din gestiune produse finite în sumă de lei (.... lei total sume creditoare cont 345 „Produse finite” – lei produse finite consumate de societate), în timp ce în contul 701 „Venituri din vânzarea produselor finite” a înregistrat suma de lei.

Față de constatările efectuate, organele de inspecție fiscală au considerat că societatea a descărcat din gestiune nejustificat produse finite în sumă de lei.

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

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul

realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

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

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

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, emis în baza prevederilor art. 4 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la **punctul 212**, prevede că:

„212. - (1) Veniturile din exploatare cuprind: [...]

b) venituri din variația stocurilor, reprezentând variația în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate; [...]

(2) Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

(3) Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor).”

În legătură cu înregistrările din conturile 345 "Produse finite" și 711 "Variația stocurilor", acestea sunt prevăzute în cuprinsul aceluiași act normativ, privind funcțiunea acestor conturi, după cum urmează:

„Contul 345 "Produse finite"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse finite.

Contul 345 "Produse finite" este un cont de activ.[...]

În creditul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor finite vândute și lipsurile de inventar (711);[...]

Contul 711 "Variația stocurilor"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al producției stocate, precum și variația acesteia.

În creditul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează:[...]

- costul de producție sau prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, diferențele de preț aferente, precum și sporurile de greutate și plusurile de inventar (361, 368).

În debitul contului 711 "Variația stocurilor" se înregistrează: [...]

- costul de producție sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor și păsărilor vândute, constatate lipsă la inventariere, precum și diferențele de preț aferente (341, 345, 346, 348, 361, 368)."

În ceea ce privește vânzările de produse finite, potrivit aceluiași act normativ, evidența acestora se ține cu ajutorul contului 701 "Venituri din vânzarea produselor finite",

„În creditul contului 701 "Venituri din vânzarea produselor finite" se înregistrează:

- prețul de vânzare al produselor finite, vândute clienților (411);

- prețul de vânzare al produselor finite pentru care nu s-au întocmit facturi (418);

- sume cuvenite din vânzări de bunuri și prestări de servicii către entități afiliate și entități legate prin interese de participare (451, 453).”

Din coroborarea funcționii acestor conturi, rezultă că descărcarea din gestiune a produselor finite vândute, la valoarea la preț de înregistrare, se reflectă prin creditul contului 345 "Produse finite" și debitul contului 711 "Variația stocurilor", corectându-se astfel vânzările care reduc nivelul stocurilor, iar vânzările către clienți, la prețul de vânzare al produselor finite, se înregistrează prin creditul contului 701 "Venituri din vânzarea produselor finite".

Din cele prezentate, rezultă că vânzările de produse finite se regăsesc atât în creditul contului 345 "Produse finite", ceea ce reprezintă diminuarea stocului de produse finite cu vânzările efectuate, cât și în creditul contului 701 "Venituri din vânzarea produselor finite", ceea ce reprezintă înregistrarea veniturilor din vânzarea produselor finite.

Având în vedere că societatea a înregistrat în creditul contului 345 „Produse finite” descărcarea din gestiune a produselor finite în sumă de

..... lei (..... lei total sume creditoare cont 345 „Produse finite” – lei produse finite consumate de societate), iar în contul 701 „Venituri din vânzarea produselor finite” a înregistrat suma de lei, rezultă că societatea a descărcat din gestiune nejustificat produse finite în sumă de lei.

Referitor la susținerea contestatoarei că s-au descărcat prin creditul contului 345 „Produse finite” și prin debitul contului 601 „Cheltuieli producție” și unele produse finite ce s-au introdus în rețeta de brânză burduf care se afla în gestiunea produselor finite, iar la brânza burduf nu s-a mai trecut consumul de lapte, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa după cum rezultă din actul administrativ fiscal atacat, din totalul sumelor înregistrate de societate în creditul contului 345 „Produse finite”, de lei, organele de inspecție fiscală au scăzut suma de lei, reprezentând produse finite consumate de societate, înregistrate prin articolul contabil 601 = 345.

Totodată, prin nota explicativă dată în timpul controlului, administratorul societății declară că înregistrarea s-a efectuat dintr-o eroare contabilă.

În ceea ce privește susținerile contestatoarei că sunt situații în care se încearcă a se recupera un produs perisabil aflat în termen de garanție în procent mai mare sau mai mic pentru a se evita înregistrarea pierderilor de% și că produsele finite sunt perisabile și că întâmpină multe probleme cu supermarketurile care nu respectă condițiile de depozitare a mărfii în mod corespunzător și care de cele mai multe ori returnează marfa cu puțin timp înainte de expirarea termenului de garanție, astfel societatea este obligată să le reintroducă în fabricație, respectiv în fabricarea brânzei topite și a brânzei de burduf, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât societatea nu demonstrează cu documente că au avut loc operațiuni care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală și că a efectuat înregistrări care să fi influențat conturile respective, care să contrazică constatările din actul de control.

Se reține că cele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele aduse nu demonstrează motivul pentru care societatea a descărcat din gestiune produse finite mai mult cu suma de lei, față de vânzările înregistrate în contul 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”.

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere că societatea a diminuat în mod nejustificat profitul impozabil aferent anului fiscal 2007 cu **suma de lei**, prin descărcarea din gestiune a produselor finite mai mult cu această sumă decât vânzările efectuate, și întrucât argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să contrazică constatările din actul administrativ atacat, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au majorat profitul impozabil aferent anului 2007 cu această sumă, drept pentru care urmează se va **respinge** contestația **pentru suma de lei și pentru impozitul pe profit aferent, ca neîntemeiată.**

6. Referitor la suma de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să analizeze dacă societatea avea obligația înregistrării veniturilor în sumă de lei, în condițiile în care aceasta a înregistrat în contabilitate o sumă mai mică decât cea înscrisă în documentul ce a stat la baza operațiunii, iar argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna aprilie 2008, societatea a înregistrat în contul 708 „Venituri din activități diverse” veniturile în sumă de lei, în timp ce factura ce a stat la baza operațiunii este în sumă delei, rezultând că societatea nu a înregistrat veniturile în sumă de lei, reprezentând diferența dintre suma înregistrată și cea facturată.

Societatea precizează că prin factura în cauză au fost reglate penalitățile, conform clauzelor contractuale, au fost întocmite inițial facturile nr. din 15.02.2008 în sumă de lei plus TVA, în total lei, neacceptată de client și care nu corespundea clauzelor contractuale (contract nr....din 31.10.2007), motiv pentru care s-a întocmit în roșu factura nr. din 02.04.2008, iar factura nr. din 01.03.2008 s-a efectuat în roșu pe factura nr. din 02.04.2008.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„Art. 19

Reguli generale

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

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

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

Din textele de lege menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor Codului fiscal.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna aprilie 2008 societatea nu a înregistrat veniturile în sumă de lei, ce au la bază factura nr. din 02.04.2008, emisă de S.C. S.R.L., în sumă delei.

Prin contestația formulată, societatea precizează că prin factura în cauză au fost reglate penalitățile, conform clauzelor contractuale, au fost întocmite inițial facturile nr. din 15.02.2008 în sumă de lei plus TVA, în total lei, neacceptată de client și care nu corespundea clauzelor contractuale (contract nr.....din 31.10.2007), motiv pentru care s-a întocmit în roșu factura nr. din 02.04.2008, iar factura nr. din 01.03.2008 s-a efectuat în roșu pe factura nr. din 02.04.2008.

De asemenea, precizează că suma de lei, stabilită de către organele de inspecție fiscală ca venituri diminuate, este echivalentă cu contravaloarea facturilor nr. din 15.02.2008 și nr. din 01.03.2008, care figurează la propriu și la figurat pe factura nr. din 02.04.2008, întocmită corect.

Prin nota explicativă dată, administratorul societății declară că neînregistrarea veniturilor în sumă de lei s-a produs dintr-o eroare sau din cauza virusării computerului.

Organele de inspecție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, nr.....08.04.2010, precizează că „suma de lei, stabilită de către organele de control ca venituri diminuate nu este echivalentă cu contravaloarea facturilor fiscale nr./15.02.2008 și nr./01.03.2008 «care figurează la propriu și la figurat în roșu» pe factura/02.04.2008 întocmită corect. Factura/15.02.2008 figurează cu baza de impozitare în sumă de – lei, iar factura/01.03.2008 figurează cu baza de impozitare în sumă de – lei.

Matematic: (-..... lei) + (-..... lei) = (-..... lei). După cum reiese din factura/02.04.2008, anexată, (întocmită corect, după cum precizează societatea), baza de impozitare a acesteia în sumă totală de lei se compune din sumele: lei + lei + .. lei + lei + (- lei) + (- lei) + lei + lei.”

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că societatea a înregistrat în luna aprilie 2008 venituri din activități diverse în sumă de lei, operațiune ce are la bază factura nr. din 02.04.2008, emisă de S.C. S.R.L., în sumă delei.

Rezultă că societatea a înregistrat în contabilitate mai puțin la venituri cu suma de lei, față de suma înscrisă în factura ce a stat la baza operațiunii, influențând astfel nejustificat profitul impozabil cu această sumă.

Având în vedere că societatea a înregistrat în luna aprilie 2008, în contul 708 „Venituri din activități diverse”, venituri în sumă de lei, în timp ce factura ce a stat la baza operațiunii este în sumă delei, rezultă că societatea în mod nejustificat nu a înregistrat veniturile în sumă de lei, reprezentând diferența dintre suma înregistrată și cea facturată.

Totodată, cele prezentate de contestatoare prin cererea formulată nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, argumentele aduse nu demonstrează motivul pentru care societatea nu a înregistrat veniturile în sumă de lei, înscrise în factura nr. din 02.04.2008.

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere că societatea nu a înregistrat veniturile în sumă de lei și întrucât societatea nu vine cu argumente de natură să contrazică constatările din actul administrativ atacat și care să demonstreze că nu avea obligația înregistrării acestor venituri, se conchide că organele de inspecție fiscală în mod legal au majorat profitul impozabil cu această sumă, drept pentru care urmează se va **respinge** contestația **pentru suma de lei și pentru impozitul pe profit aferent, ca neîntemeiată.**

7. Referitor la suma de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de lei, în condițiile în care argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să înlăture constatările organelor de

inspecție fiscală că societatea a înregistrat și dedus nejustificat aceste cheltuieli.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a constatat că, în trim. I 2008, societatea a înregistrat lunar în evidența contabilă, în contul 6811 „Cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe”, suma de lei, cu excepția lunii martie 2008, când a înregistrat suma de lei, mai mult cu lei, și lunii mai 2008, când a înregistrat suma de lei, mai mult cu lei.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit că societatea a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de lei (..... lei + lei), reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul la deducerea acestora.

Contestatoarea susține că în mod eronat s-a considerat că trebuia să înregistreze lunar cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de fixă de lei, considerându-se că au fost majorate nejustificat cheltuielile cu amortizarea aferentă anului 2008 cu sumele înregistrate în plus în lunile martie și mai 2008 (..... lei + lei = lei).

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) și alin (3) lit. i)** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„Art. 19

Reguli generale

(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. [...]

Art. 21

Cheltuieli

(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. [...]

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

i) amortizarea, în limita prevăzută la art. 24;”.

Din textele de lege menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor Codului fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul la deducerea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de lei, pe motiv că societatea a majorat nejustificat aceste cheltuieli.

Prin contestația formulată, societatea se limitează doar la susținerea că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat că în mod nejustificat ar fi majorat cheltuielile cu amortizarea aferente anului 2008 cu sumele înregistrate în plus în lunile martie și mai 2008 (..... lei + lei = lei), fără să aducă argumente concrete în legătură cu susținerea sa.

Totodată, societatea nu aduce argumente privind motivul pentru care a dedus în lunile martie 2008 și mai 2008 mai mult la cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe cu suma de lei, față decât înregistrase în celelalte luni.

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Organele de inspecție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, nr.....08.04.2010, precizează că „Din documentele puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu are intrări la mijloace fixe în perioada 01.0.....8 – 30.06.2008, în balanțele de verificare lunare aferente acestei perioade figurând doar intrări cu sume mai mici în contul 231 „Imobilizări corporale în curs”. Din verificările efectuate asupra fișelor mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății, precum și din situația calculului amortizării acestora, au rezultat cheltuieli cu amortizarea lunară a mijloacelor fixe în sumă de lei, cheltuielă înregistrată corect în lunile ianuarie 2008, februarie 2008, aprilie 2008 și iunie 2008.”

Având în vedere că argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să înlăture constatarea organelor de inspecție fiscală că societatea a înregistrat și dedus nejustificat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de lei, se va **respinge** contestația **pentru această sumă și pentru impozitul pe profit aferent, ca neîntemeiată.**

8. Referitor la suma lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu prestările de servicii de transport în sumă de lei, în condițiile în care argumentele aduse de contestatoare nu sunt de natură să înlăture constatarea organelor de inspecție fiscală că societatea a înregistrat și dedus nejustificat aceste cheltuieli.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare, în luna decembrie 2007, în baza facturii/28.12.2007, seria, emisă de S.C. S.R.L., județul, în valoare de lei, reprezentând prestări servicii transport.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că, potrivit anexei la factură, S.C. S.R.L. a efectuat către S.C.S.A. transporturi în valoare de lei (..... lei x .. lei/km) și nu în valoare de lei.

Organele de inspecție au considerat că valoarea prestației a fost majorată nejustificat cu suma de lei.

Societatea precizează că s-au parcurs km și nu km, cum au reținut organele de inspecție fiscală, susținând că factura din 28.12.2007, emisă de S.C. S.R.L., județul, în valoare de lei și lei TVA, este corect emisă.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 19 alin. (1)** din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„Art. 19

Reguli generale

(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.”

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctele 12 și 22**, prevăd următoarele:

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

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

Din textele de lege menționate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cu realizarea și

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

Totodată, la art. 21 alin. (1) și alin (4) lit. f) și m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se stipulează următoarele:

**„Art. 21
Cheltuieli**

(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. [...]

(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; [...]

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”.

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, la pct. 22, 44 și 48, stipulează următoarele:

„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. [...]

48. 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.”

Din textele de lege menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor Codului fiscal.

Totodată, se reține că sunt deductibile doar acele cheltuieli care au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, documente care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

Din prevederile legale menționate, se reține că deductibilitatea fiscală a cheltuielilor este condiționată de dovada realității operațiunilor și de necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activității desfășurate.

Rezultă că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în facturile fiscale nu este suficientă pentru ca acestea să fie deductibile fiscal, contribuabilul având obligația să demonstreze realitatea efectuării cheltuielilor respective.

De asemenea, se reține că la determinarea profitului impozabil nu sunt deductibile cheltuielile cu prestările de servicii pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării și că prestarea a fost realizată efectiv.

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, anexa nr. 1, punctul A - Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, prevede că:

„2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:[...]

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate; [...]

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

Se reține că documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, astfel încât să furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Contestatoarea susține că, în ceea ce privește aceste constatări, conform kilometrajului pe care îl anexează, s-au transportat mc sorturi pe o distanță de ... km pentru ...curse și pe o distanță de ... km pentru ... curse, astfel că nu poate să rezulte suma de lei.

De asemenea, precizează că o cursă costă în jur de lei – și pentru lei ar fi efectuat ... curse cu ... mc, iar în total ar fi transportat ...mc.

Totodată, precizează că organele de inspecție fiscală au verificat și facturile din vânzare produse balastieră, care totalizează peste mc.

În urma verificării efectuate, s-a constatat că, potrivit anexei la factură, S.C. S.R.L. a efectuat către S.C.S.A. transporturi în valoare de lei (..... lei x ... lei/km) și nu în valoare de lei, cum susține contestatoarea.

Organele de inspecție fiscală, în legătură cu această factură, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, nr.....08.04.2010, precizează că „prin RIF înregistrat la DGFP – AIF sub nr./..... s-a respins TVA în sumă de lei, TVA care nu a fost contestată de către societate”.

La dosarul cauzei, societatea depune un tabel în care se menționează data, numărul de kilometri, numerele autovehiculelor, numele conducătorilor auto și cantitățile, fără însă să fie prezentate documente din care să rezulte bunurile transportate și că transporturile respective au fost realizate efectiv.

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

„Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

De asemenea, la **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”.

Având în vedere că societatea nu demonstrează realitatea efectuării cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de lei, respectiv că prestările au fost realizate efectiv, se va **respinge** contestația **pentru această sumă și pentru impozitul pe profit aferent, ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.**

9. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra cauzei, în condițiile în

care societatea nu vine cu argumente concrete și cu documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă pe cheltuieli de exploatare, în luna decembrie 2007, factura nr./07.12.2007, emisă de S.C. S.R.L. cătredin România în valoare de lei, fiind înscris la rubrica „cumpărător” denumirea altui agent economic.

Din contestația formulată, rezultă că societatea se limitează la prezentarea motivelor de drept și de fapt pentru celelalte capete de cere, iar, în ceea ce privește cheltuielile de exploatare înregistrate în luna decembrie 2007, ce au la bază factura nr./07.12.2007, în sumă de lei, prin contestația formulată se precizează la modul general că, la stabilirea sumelor suplimentare privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare toate documentele prezentate de administratorul societății și că în unele cazuri nu s-a avut cunoștință de existența unor documente, verificarea efectuându-se prin sondaj.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevăd următoarele:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

coroborate cu prevederile **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, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„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;”

De asemenea, în cazul în speță sunt incidente și prevederile **pct. 2.4 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, Anexa nr. 1, unde se stipulează că:

„2.4. 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.”

Totodată, potrivit **art. 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Art. 65

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

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere că societatea nu prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru **cheltuielile neadmise la deducere în sumă de lei**, aceasta limitându-se doar la faptul că, la stabilirea sumelor suplimentare privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare toate documentele prezentate de administratorul societății și că în unele cazuri nu s-a avut cunoștință de existența unor documente, verificarea efectuându-se prin sondaj, **se va respinge contestația pentru această sumă, ca nemotivată și nesusținută cu documente.**

Conform actului de control contestat, pentru neplata în termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar, în sumă de lei, s-au calculat **majorări de întârziere în sumă de lei.**

Față de cele prevăzute la capitolul privind impozitul pe profit, urmează **a se respinge** contestația pentru impozitul pe profit **în sumă de lei și pentru majorările de întârziere aferente de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut impozitul pe profit **în sumă de lei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente impozitului pe profit în sumă de lei, stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe profit **în sumă de lei**, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

B. REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, din suma stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală de lei și majorările de

întârziere aferente de lei, societatea contestă suma de lei și majorările de întârziere de lei.

10. Referitor la TVA în sumă de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este învestită să analizeze dacă persoana impozabilă datorează această sumă, în condițiile în care contestatoarea susține că aceasta trebuia influențată cu suma de lei, ce reprezintă TVA nesolicitată la rambursare la 30 aprilie 2008, perioadă ce nu a făcut obiectul verificării, verificarea fiind efectuată pentru perioada 01.09.2008 – 31.05.2009.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de 31.05.2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă TVA de plată în sumă de lei, iar în fișa pe plătitor întocmită de AFPC pe baza declarațiilor depuse de contribuabil figurează cu TVA de rambursat în sumă de lei, rezultând că persoana impozabilă a declarat TVA de plată mai puțin cu suma de lei față de suma înregistrată în contabilitate.

Contestatoarea susține că nu datorează această sumă, întrucât s-a comis o eroare în evidențele societății, fapt consemnat și în RIF nr. din, unde se precizează că „societatea a înregistrat în evidențele contabile la data de 30.04.2008 TVA de rambursat în sumă de lei, iar, prin decontul aferent lunii aprilie 2008, s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative de lei, rezultând o diferență de lei, nesolicitată la rambursare, care va fi reportată în perioada următoare”.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 156², 157 alin. (1) și art. 158 alin. (1) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează următoarele:

„ART. 156²

Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat

naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.[...]

ART. 157

Plata taxei la buget

(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156² și 156³. [...]

ART. 158

Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² și 156³, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare.”

Din textele de lege menționate, se reține că persoanele înregistrate ca plătitori de TVA trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă și să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care au obligația depunerii decontului.

De asemenea, se reține că persoanele obligate la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului de TVA la organul fiscal competent.

Prin contestația formulată, societatea invocă faptul că a fost comisă o eroare materială în evidențele societății de către persoana care a asigurat conducerea evidențelor contabile, fapt consemnat în RIF nr./....., încheiat de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului, unde se precizează că „societatea a înregistrat în evidențele contabile la data de 30.04.2008 TVA de rambursat în sumă de lei, iar prin decontul aferent lunii aprilie 2008 s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de, rezultând o diferență de lei, nesolicitată la rambursare, care va fi reportată în perioada următoare.”

Contestatoarea menționează că suma de lei nu a fost înregistrată în evidențele societății, iar organele de inspecție fiscală nu au cunoscut acest fapt, deoarece verificările pe linie de TVA au fost efectuate începând cu luna septembrie 2008, iar suma în cauză este aferentă perioadei până la data de 30.04.2008.

De asemenea, societatea precizează că dacă ar fi înregistrat această sumă în evidențele contabile, nu se mai înregistra la data de

31.05.2009 TVA de plată în sumă de lei, ci TVA de rambursat în sumă de lei, iar în fișa pe plătitor tot suma de lei.

Față de cele prezentate de societate, organele de inspecție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.....08.04.2010, precizează că „au întocmit în anexa nr. 16 situația privind TVA nedeclarat de societate prin deconturile TVA în perioada 01.09.2008 – 31.05.2009, făcând comparație între TVA de plată/de rambursat înregistrat în evidența contabilă a societății și cel declarat în fișa pe plătitor prin decontul TVA în fiecare lună din perioada verificată (01.09.2008 – 31.05.2009), fapt ce reiese din situația anexată.”

De asemenea, se precizează că „la data de 31.05.2009 societatea înregistra în evidența contabilă în soldul contului 4424 „TVA de rambursat” suma de lei, compusă din:

- lei, reprezentând TVA de rambursat la data de 30.04.2008, din această sumă fiind solicitată la rambursare și fiind soluționată prin RIF nr. /..... în care se menționează: «societatea a înregistrat în evidențele contabile la dat de 30.04.2008 TVA de rambursat în sumă de lei, iar prin decontul aferent lunii aprilie 2008 s-a solicitat rambursarea soldului sumei negative a TVA de, rezultând o diferență de lei, nesolicitată la rambursare, care va fi reportată în perioada următoare». Întrucât raportul de inspecție fiscală a fost încheiat în data de, rezultă că suma de lei trebuia declarată de societate în fișa pe plătitor după data de

- lei, reprezentând TVA de plată în perioada 01.09.2008 – 31.05.2009, perioada verificată de actuala inspecție fiscală.”

Organele de inspecție fiscală, precizează că situația privind taxa pe valoarea adăugată nedeclarată de S.C. S.A. pentru perioada 01.09.2008 – 31.05.2009, se prezintă astfel:

PERIOADA	TVA COLECTATĂ BALANȚĂ	TVA DEDUCTIBILĂ BALANȚĂ	TVA ÎN PERIOADA DE RAPORTARE	TVA COLECTAT DECONT	TVA DEDUCTIBI DECONT	TVA ÎN PERIOADA DE RAPORTARE ÎN FIȘA PE PLĂTITOR	DIFERENȚĂ TVA DEDECLARATĂ PRIN DECONT
31.08.2008	0	0	0	0	0	0	0
Sept. 2008
Oct. 2008
Nov. 2008
Dec. 2008
Ian. 2009
Feb. 209
Mart 2009
Apr. 2009
Mai 2009
TOTAL

Din cele prezentate, rezultă că suma de lei reprezintă TVA nedeclarată de societate în perioada 01.09.2008 – 31.05.2009 și nu are nici o legătură cu suma de lei menționată în RIF nr./....., încheiat de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului

Se reține că suma de lei reprezintă TVA de plată nedeclarată de societate în perioada verificată de actuala inspecție fiscală, respectiv 01.09.2008 – 31.05.2009, pentru care s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 24.02.2010, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.02.2010, înregistrat sub nr. din 24.02.2010.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că nu a declarat în luna aprilie 2008 taxa pe valoarea adăugată de rambursat în sumă de lei, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestei sume, întrucât luna aprilie 2008 nu a făcut obiectul verificării prin decizia de impunere contestată, actuala inspecție cuprinzând perioada 01.09.2008 – 31.05.2009, așa după cum recunoaște și societatea prin contestație formulată, luna aprilie 2008 făcând obiectul altei verificări.

Întrucât constatările din decizia de impunere atacată privesc perioada 01.09.2008 – 31.05.2009, organul de soluționare nu se poate pronunța dacă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei reprezintă TVA nesolicitată la rambursare în luna aprilie 2008 și care nu a fost înregistrată în evidențe contabile, așa cum susține contestatoarea.

De asemenea, din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că suma respectivă ar fi fost înscrisă de societate într-un decont de taxă aferent perioadei verificate, la rândurile de regularizări.

Totodată, așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, verificarea lunii aprilie 2008 s-a efectuat de către altă echipă de inspecție fiscală, care a emis Raportul de inspecție fiscală nr./....., când s-a soluționat cererea societății de rambursare a taxei pe valoarea adăugată la 31 aprilie 2008, act ce a fost emis în luna noiembrie 2009.

Conform prevederilor **art. 206 alin. (2) din Ordonanță Guvernului nr. 92 / 2003**, privind Codul de procedură fiscală, republicată, **„(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”**

Rezultă că organul de soluționare nu se poate pronunța asupra unei perioade ce nu face obiectul verificării.

Totodată, conform prevederilor art. 158 din Codul fiscal, orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și

plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului de TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că suma de lei reprezintă TVA de plată nedeclarată de societate în perioada verificată de actuala inspecție fiscală, respectiv 01.09.2008 – 31.05.2009.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale, trebuia influențată cu suma de lei, ce reprezintă TVA nesolicitată la rambursare la 30 aprilie 2008, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestei sume, întrucât luna aprilie nu a făcut obiectul verificării, verificarea fiind efectuată pentru perioada 01.09.2008 – 31.05.2009.

Având în vedere că societatea avea obligația să declare TVA în sumă de lei și ținând cont de faptul pentru TVA în sumă de lei, considerată de contestatoare ca nefiind solicitată la rambursare la 30 aprilie 2008, organul de soluționare nu se poate pronunța, întrucât luna aprilie nu a făcut obiectul verificării, verificarea fiind efectuată pentru perioada 01.09.2008 – 31.05.2009, urmează **a se respinge** contestația pentru TVA **în sumă de lei, ca neîntemeiată.**

11. Referitor la TVA în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care societatea nu justifică operațiunea cu factura în original, ci cu xerocopia facturii semnate și ștampilate de furnizor, pe motiv că exemplarul original al facturii se află în dosarul de daune întocmit de societatea de asigurare.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, înregistrată de societate în luna martie 2009, pe baza facturii xerox nr./12.03.2009, emisă de S.C. S.R.L..

Societatea susține că exemplarul original al facturii se află în dosarul de daune întocmit de societatea de asigurare.

De asemenea, precizează că TVA în sumă de lei a fost dedusă în baza xerocopiei facturii nr. din 12.03.2009, emisă de S.C. S.R.L., pe care este înscrisă mențiunea „conform cu originalul” și are aplicată ștampila societății și semnătura în original.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 146** din **Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează că:

„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); [...]

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la **punctul 46**, prevăd următoarele:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Din textele de lege menționate se reține că, pentru exercitarea dreptului de deducere, persoana impozabilă trebuie să justifice deducerea taxei pe baza exemplarului original.

De asemenea, se reține că beneficiarul poate solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială, doar în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare.

Față de prevederile menționate, rezultă că în ceea ce privește susținerea contestatoarei că are dreptul la deducerea taxei pe baza xerocopiei facturii, pe care apare mențiunea că înlocuiește factura inițială, pe motiv că exemplarul original al facturii se află în dosarul de daune întocmit de societatea de asigurare, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât legiuitorul a prevăzut că în mod obligatoriu justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face cu exemplarul facturii în original.

De asemenea, conform prevederilor menționate, situațiile în care justificarea se poate face în baza unui duplicat al facturii emis de furnizorul/prestatorul, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială, sunt prevăzute expres de lege, respectiv în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare.

În cazul de față nu este vorba de pierderea, sustragerea sau distrugerea exemplarului original al facturii, care să conducă la reconstituirea documentului.

Totodată, din documentele existente la dosarul cauzei se reține că exemplarul original al documentului de justificare nu a fost pierdut, sustras sau distrus, aspect ce rezultă și din contestația formulată de contribuabil, care menționează că exemplarul original al facturii se află în dosarul de daune întocmit de societatea de asigurare.

Conform prevederile legale menționate, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al facturii, iar în cazuri excepționale, respectiv în caz de pierdere, distrugere sau sustragere a exemplarului original al facturii, deducerea poate fi justificată și pe baza documentului reconstituit potrivit legii.

Aceste aspecte rezultă și din Circulara Ministerul Economiei și Finanțelor nr.din 14.02.2008, privind tratamentul fiscal din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată aplicabil în cazul în care societățile comerciale încasează despăgubiri, unde se precizează următoarele:

„1.2 Dacă reparația este efectuată de către o altă unitate decât cea care este proprietara bunului (sau utilizator sau societate de leasing), în funcție de înțelegerile dintre societățile de asigurare și asigurați pot apărea următoarele situații: [...]

b) reparația poate fi facturată către societatea care deține bunul de către societatea care realizează reparația, situație în care pentru a obține despăgubirea de la societatea de asigurare proprietarul va depune originalul facturii de reparații la societatea de asigurare și nu va deduce TVA din factura de reparații, întrucât, conform pct. 46 alin. (1) din Normele Metodologice de aplicare a Titlului VI al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, nu poate justifica taxa deductibilă cu originalul facturii. Societatea de asigurare despăgubește deținătorul bunului inclusiv TVA din factura de reparații.”

Din documente existente la dosarul cauzei, rezultă că persoana impozabilă nu deține exemplarul original al facturii și nici nu se află în situația posibilității emiterii de către furnizor/prestator a unui duplicat al facturii, care să permită reconstituirea documentului potrivit legii, exemplarul original nefiind pierdut, distrus sau sustras.

Față de prevederile legale menționate și având în vedere că persoana impozabilă nu justifică deducerea taxei pe valoarea adăugată cu exemplarul original al facturii, rezultă că aceasta nu are dreptul la deducerea taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru această sumă și pentru accesoriile aferente, ca neîntemeiată.

12. Referitor la majorările de întârziere în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează aceste majorări, în condițiile în care contestă parțial TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, respectiv suma de lei, iar majorările sunt aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în urma verificării efectuate, în sumă de lei.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează bugetului de stat o taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorări de întârziere aferente de lei, din care persoana impozabilă contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și majorările de întârziere în sumă totală de lei.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, contestată de societate în totalitate, majorările de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală sunt de lei (anexa nr. 16 la actul de control).

De asemenea, se reține că pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, din care societatea contestă suma de lei, majorările de întârziere calculate de organele de inspecție fiscală sunt de lei (anexa nr. 15 la actul de control).

Din majorările de întârziere în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, lei sunt aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei ($\text{.... lei} \times 0,1\% \times \text{.... zile întârziere}$; 30 zile + 31 zile + zile = zile) contestată de societate, diferența delei, fiind aferentă taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, necontestată de societate.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art....9 și 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se prevede că:

„Art....9

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere. [...]

Art. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că majorările de întârziere se datorează în cazul neachitării în termen a obligațiilor de plată și se calculează începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată contestată de societate, în sumă de lei, sunt de lei, iar majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată necontestată de societate, în sumă de lei, sunt delei.

În consecință, din cele prezentate rezultă că majorările de întârziere în sumă de lei sunt majorări de întârziere aferente creanțelor fiscale contestate, în sumă de lei, iar majorările de întârziere în sumă delei sunt aferente creanțelor fiscale necontestate, în sumă de lei.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de lei, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținută taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care le-a generat, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și **accesoriile în sumă de lei,** reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează **a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.**

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă delei, din documentele existente la dosarul cauzei se constată că societatea, cu toate că prin cererea formulată contestă parțial taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de control, majorările de întârziere le contestată în totalitate, fără a avea în vedere că accesoriile în sumă delei sunt aferente taxei pe valoarea adăugată necontestată.

Prin cererea formulată, societatea precizează că se contestă majorările de întârziere în sumă totală de lei, care cuprind și majorările de întârziere în sumă delei, aferente creanțelor fiscale necontestate, pe motiv că societatea nu mai datorează majorări în situația în care se soluționează favorabil contestația pentru TVA de plată în sumă de lei.

Față de cele prezentate, **urmează a se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru majorările de întârziere în sumă delei,

aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală și necontestată de contribuabil, în sumă de lei, potrivit principiului "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

13. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.02.2010, înregistrat sub nr. din 24.02.2010, cauza supusă soluționării este dacă organul competent constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului are competența de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală, și nici la măsura diminuării pierderii fiscale.

În fapt, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.02.2010, înregistrat sub nr. din 24.02.2010, organele de inspecție fiscală au dispus societății înregistrarea în evidența contabilă a diminuării pierderilor fiscale înregistrate la 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 și 31.12.2008 cu suma de lei.

Societatea contestă măsura stabilită de organele fiscale prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.02.2010, înregistrat sub nr. din 24.02.2010, considerând că trebuie să înregistreze diminuarea pierderii fiscale doar cu suma de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 209 alin. (1) din Ordonanță Guvernului nr. 92 / 2003**, privind Codul de procedură fiscală, republicată, așa cum a fost modificată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 39 din 21 aprilie 2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 278 din 28 aprilie 2010, **art. I punctul 26**, unde se precizează că:

„26. La articolul 209, alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a

municipiului, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei;”.

Totodată la art. 209 alin. (2) din Ordonanță Guvernului nr. 92 / 2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că **organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere **care au ca obiect impozite**, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, precum **și asupra măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri**.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se reține că în urma inspecției fiscale a rezultat impozit pe profit suplimentar în perioada verificată, situație în care nu se emite dispoziție de măsuri de diminuare a pierderii fiscale prin neadmiterea ca deductibile a unor cheltuieli, fiind emisă decizie de impunere.

Din dispoziția de măsuri contestată se reține că organele de inspecție fiscală au dispus societății doar **înregistrarea în evidența contabilă** a diminuării pierderilor fiscale înregistrate la 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 și 31.12.2008 cu suma de lei și nu diminuarea pierderii fiscale.

Conform textelor de lege menționate mai sus, cererile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente, cu excepția cazurilor în care prin dispoziția de măsuri se dispune diminuarea pierderii fiscale, or prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010 nu s-a dispus diminuarea pierderii fiscale, ci **înregistrarea în evidența contabilă** a diminuării pierderilor fiscale înregistrate de societate la 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 și 31.12.2008.

Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 - Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

„1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind

obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

Având în vedere că măsurile stabilite în sarcina societății prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei și nici nu a fost diminuată pierderea fiscală prin această dispoziție, întrucât în urma verificării efectuate a rezultat impozit pe profit suplimentar, organele de inspecție fiscală stabilind prin dispoziția contestată doar **înregistrarea în evidenta contabilă** a diminuării pierderilor fiscale înregistrate de societate la 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 și 31.12.2008 cu suma de lei, organul de soluționare specializat nu are competență pentru a se pronunța asupra acestui capăt de cerere.

Din cele prezentate se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, organul de soluționare specializat din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului având competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală doar în situația în care se dispune diminuarea pierderii fiscale.

Potrivit **art. 209 alin. (2)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”

La **pct. 5.1 – 5.2 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, se prevede că:

„5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 178 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

În situația în care, ca urmare a raportului privind rezultatele inspecției fiscale, nu se modifică baza de impunere, de la data aducerii la cunoștința contribuabilului a acestui fapt, titlul de creanță fiscală susceptibil de a fi contestat este declarația fiscală, asimilată cu o decizie de impunere în condițiile art. 83 din Codul de procedură fiscală, republicat.

5.2. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări

de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”

Din cele prezentate mai sus rezultă că organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale au competența materială de a se pronunța asupra deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere care au ca obiect impozite, taxe, precum și asupra dispozițiilor de măsuri ce au ca obiect măsura de diminuare a pierderii fiscale, or în cazul de față organele de inspecție fiscală au dispus înregistrarea în evidența contabilă a diminuării pierderilor fiscale înregistrate de societate la 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007 și 31.12.2008 cu suma de lei, pentru care organele de control au emis dispoziție de măsuri, care reprezintă un alt act administrativ fiscal și prin care nu a fost diminuată pierderea fiscală, în urma verificării efectuate rezultând impozit pe profit, și care, așa după cum se precizează la alin. (2) al art. 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **competența de soluționare aparține organului fiscal emitent**, respectiv Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 19, 21, 24 alin. (1) și (3) lit. d), 146, 156², 157 alin. (1) și art. 158 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, punctele 12, 13, 22, 44, 46 și 48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, punctele 4.33 și 5.3 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, emis în baza Legii contabilității nr. 82/1991, pct. 7 alin. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 909/1997 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare, punctele lit. a) și 212 lit. c) din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752 / 2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, art. 64, 65 alin. (1), 119, 120 și 206 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, anexa nr. 1, punctul A - Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, pct. 5.1 – 5.2 și 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, art. I punctul 26 din Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 39 din 21 aprilie 2010, publicată în Monitorul Oficial nr. 278 din 28 aprilie 2010, Ordinul Ministerului Finanțelor

Publice nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **S.C.S.A.** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.02.2010, înregistrat sub nr. din 24.02.2010, conform celor prevăzute în prezenta decizie, privind suma de **.... lei**, reprezentând:

- **.... lei TVA;**
- **.... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**

- **.... lei impozit pe profit;**
- **.... majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.**
- **Transmiterea** dosarului cauzei pentru contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 19.02.2010, înregistrat sub nr. din 24.02.2010, privind înregistrarea diminuării pierderii fiscale cu suma de lei, Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului pentru a proceda conform actelor normative aplicabile speței, potrivit celor reținute în prezenta decizie.

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