



Ministerul Finanțelor Publice

Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului Cluj



Piața Avram Iancu nr. 19
Cluj-Napoca, jud. Cluj
Tel : 0264 591670
Fax : 0264 592489
e-mail : Dumitru.Han.cj@mfinante.ro

DECIZIA nr. 465/2011

privind solutionarea contestatiei depusa de **S.C. BCS S.R.L.**
cu sediul in loc. T..., jud. Cluj la Activitatea de Inspecție Fiscala Cluj
remisa spre solutionare la Directia Generala a Finantelor Publice
a jud. Cluj

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj a fost sesizata prin adresa nr. -/....2011, de catre Activitatea de Inspecție Fiscala Cluj – Serviciul Inspecție Fiscala nr. 5, asupra aspectelor cuprinse in contestatia depusa de **S.C. BCS S.R.L.** cu sediul social in loc. T..., formulata impotriva DECIZIEI DE IMPUNERE privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011.

Obiectul contestatiei il reprezinta constatarile din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...2011 de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspecție Fiscala Cluj si inregistrat la organul fiscal sub nr. -/.....2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere mentionata mai sus, act administrativ fiscal prin care au fost stabilite in sarcina agentului economic obligatii fiscale suplimentare in suma de y lei la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata (pe care petenta le contesta in totalitate), dupa cum urmeaza:

- y lei impozit pe profit,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 alin. 1 din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), intrucat actul administrativ fiscal atacat a fost intocmit la data de ...2011 si comunicat petentei la data de2011 (potrivit datei inscrise pe confirma.rea de primire aflata in copie la dosarul cauzei),

iar contestatia depusa la Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj la data de 2011, fiind inregistrata sub nr. -/.....2011.

Directia Generala a Finantelor Publice a jud. Cluj constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209, alin. (1), lit. a din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007), este competenta sa soluzioneze contestatia formulata de **S.C. BCS S.R.L.** cu sediul social in loc. T..., jud Cluj.

I. Petenta, prin contestatia formulata solicita admiterea contestatiei si in consecinta:

- anulara Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. -/.....2011 si a Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2011, ca fiind netemeinice si nelegale,

- exonerarea subscrisei de la plata obligatiilor fiscale in quantum total de y lei, stabilite suplimentar la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

In sustinerea solicitarii sale agentul economic invoca urmatoarele:

- organele fiscale au retinut ca am inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu achizitia de bunuri care nu sunt destinate realizarii de venituri, am inregistrat cheltuieli fara a avea la baza documente justificative, am inregistrat direct pe cheltuieli bunuri si servicii reprezentand investitii la spatiul inchiriat si am inregistrat cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in perioadele in care se inregistreaza pierderi,

- aceste cheltuielile inregistrate in evidenta contabila sunt destinate realizarii de venituri, insa in mod eronat au fost considerate de organele de inspectie fiscale ca fiind nedeductibile fiscal,

- organele de control fiscal au retinut faptul ca nu am avut documente justificative a cheltuielilor efectuate, insa aceste sustineri sunt nefondate, deoarece toate cheltuielile au fost inregistrate in contabilitate si implicit deduse din venitul brut realizat, in baza unor facturi fiscale care indeplinesc toate conditiile de deductibilitate fiscala statuate de legislatia fiscal-contabila,

- aceste documente au fost puse la dispozitia organelor de control dar, fie nu au fost avute in vedere, fie au fost interpretate in mod eronat, dat fiind faptul ca in concluziile raportului de inspectie fiscala este formulat un punct de vedere contrar starii de fapt si de drept fiscale invederate de catre subscrisea.

- toate cheltuielile evidentiate in Situatia pe care subscrisea o anexam prezentei contestatii sunt cheltuieli deductibile deoarece au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, societatea respectand dispozitiile art. 21, alin. 1, din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

- in ce priveste TVA-ul, organele de control au retinut ca societatea a dedus TVA aferenta bunurilor achizitionate care nu sunt destinate operatiunilor taxabile, ca a dedus TVA pe baza de documente care nu contin datele prevazute de art. 155 din Codul Fiscal, precum si ca am dedus TVA aferenta bunurilor inregistrate ca si cheltuieli de protocol in conditiile in care societatea realizeaza, pierdere fiscala.

- sustinerile organelor de control fiscal sunt nefondate deoarece subscrisa a realizat operatiunea de deducere a cheltuielilor cu respectarea dispozitiilor legale care constituie sediul materiei,

- societatea a facut uz de exercitiul dreptului de deducere avand in vedere faptul ca acest drept poate fi exercitat doar de catre persoanele impozabile care justifica o astfel de cerere prin facturi fiscale intocmite potrivit prevederilor legale, respectiv sa cuprinda numele, adresa si codul de identificare fiscala ale beneficiarului de bunuri si servicii (art. 155, alin. 5 lit. f) din Legea nr. 571/2003).

- dreptul de deducere a TVA exercitat de catre societate s-a realizat cu respectarea tuturor conditiilor impuse de legislatia incidenta in materie, dreptul de deducere a TVA fiind realizat in baza unor facturi fiscale emise pe numele SC BCS SRL de catre persoane impozabile, fapt atestat si de atributul fiscal RO in scris in cuprinsul acestora inaintea Codului Unic de Inregistrare.

- potrivit dispozitiilor art. 145 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 571/200, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul realizarii de operatiuni taxabile, conditie care fost indeplinita intrucat bunurile achizitionate au dus la cresterea profitului societatii.

- in ce priveste majorarile de intarziere, facem precizarea ca dat fiind faptul ca obligatiile de plata suplimentare reprezentand impozit pe profit, respectiv TVA, au fost stabilite cu incalcarea dispozitiilor legale, solicitam exonerarea subscrisei si de plata obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora, ca fiind nelegale si nefondate, in baza principiului *accessorium sequitur principale*.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011, sunt retinute in sarcina petentei ca obligatii fiscale suplimentare suma de y lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata, stabilite in baza masurilor rezultate din Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011 si inregistrat la organul fiscal sub nr. F-CJ -/.....2011.

In urma verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada2006-...2010 societatea a inregistrat in evidenta

contabila diverse cheltuieli care nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, respectiv:

- cheltuieli cu achizitia de bunuri care nu sunt destinate realizarii de venituri,
- cheltuieli inregistrate fara a avea la baza document justificativ (dublare stat de plata salarii),
- inregistrarea direct pe cheltuieli a contravalorii unor bunuri si servicii utilizate pentru realizarea de investitii la spatiul inchiriat,
- nu a influentat profitul impozabil cu valoarea amenzilor si majorarilor de intarziere platite autoritatilor romane,
- neanregistrarea plusurilor de inventar conform Ordinului 1752/2005,
- inregistrare cheltuieli de protocol nedeductibile fiscal in perioadele in care se inregistreaza pierderi.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a desfasurat operatiuni cuprinse in sfera de aplicare a T.V.A. constand in comertul cu produse alimentare (cafea, ciocolata, ceai, bauturi racoritoare) prin aparate automate situate in diverse locatii la societati comerciale si institutii publice, procedand in mod eronat la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferente unor:

- achizitii de bunuri care nu sunt destinate operatiunilor taxabile,
- documente care nu contin toate informatiile prevazute de art. 155, din Codul fiscal,
- bunurilor inregistrate ca si cheltuieli de protocol in conditiile in care societatea realizeaza pierdere fiscala,
- neconcordante intre evidenta fiscala si evidenta contabila.

In baza constatarilor facute, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contribuabilei obligatii de plata suplimentare in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar si majorari de intarziere aferente, la sursele impozit pe profit (pentru anul 2006) si taxa pe valoarea adaugata (pentru perioada 2006-2009).

De asemenea, pentru perioada 2007-2009 in care societatea a inregistrat pierdere, aceasta a fost diminuata cu suma totala de y lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei si avand in vedere motivele invocate de petenta, in raport cu actele normative in vigoare referitoare la speta analizata, se retin urmatoarele aspecte:

Perioada verificata:2006-.....2010

In fapt, organul de control fiscal din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala Cluj - Serviciul Inspectie Fiscala nr. 5, a efectuat un control fiscal la S.C. BCS S.R.L. cu sediul in loc. T..., jud Cluj, ce a avut ca obiectiv verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a obligatiilor fata de bugetul statului, constand in impozite, taxe, contributi sociale, alte venituri,

precum si modul de respectare a disciplinei financiar-contabile, inspectie fiscala efectuata in baza Avizului de inspectie fiscala nr. -/.....2011.

In baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala generala incheiat la data de2011 a fost intocmita Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011, prin care au fost retinute in sarcina agentului economic obligatii fiscale suplimentare, contestate de catre petenta, in suma totala de y lei, la sursele impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata constand in debit suplimentar si majorari de intarziere, dupa cum urmeaza:

- y lei impozit pe profit,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata.

De asemenea, pierderea fiscala inregistrata de agentul economic in perioada 2007-2009, a fost diminuata cu suma totala de y lei.

Petenta contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal mentionat mai sus, solicitand anulara in totalitate a acestor diferente de impozite retinute in sarcina sa, aducand in sprijinul solicitarii sale argumentele prezentate in sinteza la pct. I al prezentei.

III.a Referitor la impozitul pe profit

Potrivit Deciziei de impunere nr. -/.....2011 si a constatarilor mentionate in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011, in sarcina agentului economic au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare la sursa impozit pe profit in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) aferente anului 2006, precum si diminuarea pierderii fiscale inregistrata de societate in perioada 2007-2009 cu suma de y lei.

III.a1 Referitor la suma de y lei debit suplimentar la sursa impozit pe profit.

Asa cum reiese din continutul Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2011 si anexelor nr. 1-3 ale acestuia, documente care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal atacat, aceasta diferenta de impozit pe profit in suma de y lei este aferenta anului 2006 si a rezultat ca urmare a considerarii de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal a unor cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii, in suma totala de y lei, deoarece acestea nu respecta conditiile prevazute de lege pentru a fi incadrate in categoria cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil.

Totodata, din analiza continutului Raportului de inspectie fiscala, se retine ca aceste cheltuieli pentru care organele de inspectie fiscala nu au admis deductibilitatea la calculul profitului impozabil si care implicit au determinat stabilirea diferentei la impozit pe profit in suma de y lei, se pot grupa pe categorii de cheltuieli astfel:

- cheltuieli cu achizitia de bunuri care nu sunt destinate realizarii de venituri (y lei),
- cheltuieli inregistrate fara a avea la baza document justificativ (dublare stat de plata salarii, y lei),
- cheltuieli cu bunuri si servicii reprezentand investitii la spatiul inchiriat (y lei),
- majorarea costurilor cu marfurile vandute, fara a avea la baza un document justificativ (y lei),
- cheltuieli inregistrate in contabilitate in baza unor documente emise pe numele unor persoane fizice (y lei),
- amenzi si penalitati (y lei)

Situatia privind calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2006, s-a efectuat pornind de la pierderea contabila in suma de y lei inregistrata de agentul economic in balanta de verificare intocmita la data de2006 si se prezinta astfel:

- cont 121	- y lei
- chelt. nedeductibile (organ de control),	
din care: bunuri neafere ven. y	
inregistrari dublate y	
investitii inreg. pe chelt. y	
majorare cost marfuri y	
docum. pers. fizice y	
amenzi si penalitati y	
- profit impozabil	y
- impozit profit suplim.	y

Prin urmare, cu sumele de mai sus considerate de catre organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal, s-a majorat profitul impozabil stabilit si declarat de societate, calculandu-se in sarcina contribuabilului un impozit pe profit suplimentar de plata in suma totala de y lei.

Considerentele pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor mentionate mai sus, se regasesc in aplicarea prevederilor Legii nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si ale Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/22.01.2004.

Astfel, prevederile art. 19, alin. (1); respectiv ale art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si

completarile ulterioare, referitor la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit, precizeaza:

“ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

“ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. [...]

Analiza obligatiilor fiscale stabilite suplimentar in sarcina petentei si contestate de catre aceasta, precum si a cheltuielilor considerate de catre organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal care au condus la stabilirea acestor obligatii, este prezentata in cele ce urmeaza.

III.a1.1 Suma de y lei reprezinta cheltuieli cu bunuri si servicii inregistrate in evidenta contabila a societatii si care au fost considerate ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2006.

Din analiza anexei nr. 1, pag. 1 la Raportul de inspectie fiscala se constata ca aceste cheltuieli se refera la achizitia de mobilier de bucatarie (y lei), transport mobilier (y lei), bilet de odihna si tratament (y lei), suport flori (y lei), troler si pantofi (y lei), bunuri care nu au nici o legatura cu obiectul de activitate a societatii.

Din analiza cheltuielilor de natura celor mentionate mai sus, se retine ca acestea nu pot fi considerate ca fiind aferente unor venituri realizate din activitatea de comert cu produse alimentare (cafea, ciocolata, ceai, bauturi racoritoare) prin aparate automate situate in diverse locatii la societati comerciale si institutii publice, astfel incat organele de control au considerat in mod justificat ca acestea sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

Considerarea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil a fost luata avand in vedere faptul ca acestea nu respecta prevederile art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, motiv pentru care argumentele invocate de catre petenta privind deductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil nu sunt justificate.

III.a1.2 Suma de y lei sunt cheltuieli inregistrate in evidenta contabila in luna 2006, prin dublarea cheltuielilor cu salariile, fara ca petenta sa

aduce vreun argument care sa motiveze contestarea in totalitate a impozitului pe profit stabilit suplimentar in sarcina sa.

Inregistrarea dubla a cheltuielilor cu salariile in luna ... 2006, cheltuieli care au fost partial corectate in luna ... 2009, s-a efectuat fara a avea la baza un document care sa justifice operarea acestora in evidenta contabila si prin urmare nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil in conformitate cu dispozitiile art. 21, alin. (4), lit f din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

"(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]. f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor"

De asemenea, prevederile pct. 44, Cap. 2, Titlu II, din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. Nr. 44/22.01.2004, se arata:

"44. Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare".

Avand in vedere considerentele mentionate mai sus, in raport de prevederile legale citate, precum si faptul ca societatea nu aduce nici un argument in sustinerea contestatiei care sa fie justificat cu documente, prin care sa combata constatările organelor de inspectie fiscala privind nedeductibilitatea acestor cheltuieli in suma de y lei, se retine ca sustinerile petentei nu sunt intemeiate.

III.a1.3 Suma de y lei sunt cheltuieli reprezentand achizitii efectuate pentru realizarea unor investitii la un imobil inchiriat.

Materialele electrice, sigurantele fuzibile, radiator, robineti, lucrari excavatie, servicii de transport pamant si nisip, lucrari excavare (anexa nr. 1, pag. 1 la RIF) fiind aferente activitatii de investitii trebuiau supuse regimului de amortizare si nu inregistrate direct pe cheltuieli asa cum in mod eronat a procedat agentul economic atunci cand a inregistrat in evidenta contabila aceste operatiuni economice.

In sensul considerentelor mentionate mai sus, prevederile art. 24, alin. (1) si alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la amortizarea fiscala, arata ca:

*"(1) **Cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, asamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii potrivit prevederilor prezentului articol.***

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

a) investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea”.

III.a1.4 Suma de y lei reprezintă diferența înregistrată în evidența contabilă prin formulele contabile 371=446 și 3028=446, cu care a fost majorată valoarea marfurilor și a materialelor intrate în patrimoniul societății și implicit și costurile cu marfurile vândute, fără a avea la bază un document justificativ.

Din cuprinsul anexei nr. 1 la RIF, rezultă că aceste înregistrări contabile au fost efectuate în luna martie (y lei), mai (y lei), iunie (y lei) și ... 2006 (y lei), fără ca agentul economic să prezinte documente care să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, limitându-se la a afirma că toate documentele justificative au fost puse la dispoziția organelor de control fiscal, însă aceste documente fie nu au fost avute în vedere, fie au fost interpretate în mod eronat.

În drept, la considerarea acestor cheltuieli ca fiind nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, sunt aplicabile prevederile art. 19, alin. (1) și art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (citate mai sus), precum și ale art. 21, alin. (4), lit. f) din același act normativ, unde se arată că:

(4) Urmatoarele 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”.

De asemenea, prevederile art. 65, alin.1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, precum și prevederile legale citate, se constată că aceste cheltuieli în suma de y lei sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil și pe cale de consecință susținerile petentei nu sunt justificate.

III.a1.5 Suma de y lei sunt cheltuieli înregistrate în baza unor documente emise pe numele unor persoane fizice.

Potrivit Referatului cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de organele de inspecție fiscală, înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu utilitățile (gaz și energie electrică) s-a efectuat în baza unor documente emise atât pe numele societății cât și pe numele persoanei fizice proprietare a spațiului respectiv.

De asemenea se face mentiunea ca la adresa unde este situat sediul social al societatii, se afla si locuinta personala a proprietarului imobilului (corp de cladire separat), care a pus la dispozitia societatii spatiul necesar desfasurarii activitatii acesteia.

Inregistrarea unor cheltuieli pe baza de documente emise pe numele persoanei fizice nu au fost acceptate la deducere privind calculul profitului impozabil, intrucat existau si documente reprezentand utilitati emise pe numele persoanei juridice care au fost admise, in drept aplicabile fiind dispozitiile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, citate la punctele anterioare.

III.a1.6 Suma de y lei reprezinta amenzi, majorari si penalitati de intarziere platite autoritatilor romane si straine, inregistrate in evidenta contabila a societatii in contul 6581 "*Despagubiri, amenzi, penalitati*", ele regasindu-se evidentiata in balanta de verificare intocmita la data de 2006.

Aceste cheltuieli au fost considerate ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit in conformitate cu prevederile art. 24, alin. (4), lit. b) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, care stipuleaza:

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

[...]. b) dobanzile/majorarile de intarziere, amenzile, confiscarile si penalitatile de intarziere datorate catre autoritatile romane, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobanzile, penalitatile sau majorarile datorate catre autoritati straine ori in cadrul contractelor economice incheiate cu persoane nerezidente si/sau autoritati straine sunt cheltuieli nedeductibile, cu exceptia majorarilor al caror regim este reglementat prin conventiile de evitare a dublei impuneri.

Concluzionand asupra aspectelor prezentate, organul de solutionare a contestatiei retine ca potrivit dispozitiilor art. 6 din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede ca: "**Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza**".

Totodata, prevederile art. 94, alin. (2), lit. a) din actul normativ mentionat mai sus, referitoare la atributiile inspectiei fiscale, stipuleaza ca:

"(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

*a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale,***

corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale”.

Prin urmare, avand in vedere considerentele prezentate, prevederile legale citate mai sus sau doar mentionate, se constata ca organele de inspectie fiscala in mod legal au procedat la considerarea acestor cheltuieli in suma totala de y lei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent anului 2006 si la stabilirea unei obligatii de plata suplimentara la sursa impozit pe profit in suma de **y lei**, motiv pentru care contestatia formulata de petenta urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

III.a2 Referitor la majorarile de intarziere in suma de y lei si penalitatile de intarziere in suma de y lei, la sursa impozit pe profit, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost calculate pentru debitul de plata stabilit suplimentar in sarcina petentei la sursa mentionata.

Intrucat potrivit celor prezentate la punctele III.a1 ale prezentei decizii, in sarcina contestatoarei a fost mentinut ca datorat debitul de natura impozitul pe profit aferent anului 2006 in suma de y lei, se constata ca aceasta datoreaza si suma de **y lei** (y+y lei) cu titlu de accesorii aferente debitului datorat, calcularea acestora reprezentand masura accesorie in raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”.**

In drept, spelei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pana la 01.07.2010, respectiv dispozitiile art. 119, art. 120 si art. 120¹ ale aceluasi act normativ, astfel cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabile incepand cu data de 01.07.2010.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite prin aplicarea cotei de 0,1% (pentru perioada2006-30.06.2010 inclusiv), cota 0,05% (pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010), respectiv cota 0,04% (pentru perioada 01.10.2010-.....2011), asupra debitului stabilit ca datorat bugetului de stat de catre contribuabila pentru activitatea desfasurata in perioada verificata (anexa nr. 3 la RIF).

In ceea ce priveste penalitatile de intarziere in suma de y lei, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului datorat la sursa impozit pe profit, in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010

pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevederi legale in vigoare la data incheierii actului administrativ fiscal atacat (anexele nr. 3 la RIF).

Asa fiind, in contextul cconsiderentelor de mai sus, se constata ca sustinerile petentei nu sunt justificate si pe cale de consecinta aceasta datoreaza bugetului consolidat al statului si accesorile aferente obligatiilor fiscale datorate pentru activitatea desfasurata in perioada verificata, astfel incat contestatia formulata de contribuabila referitoare la aceste capete de cerere, urmeaza a fi respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei, reprezentand majorari (dobanzi) de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa impozit pe profit.

III.a3 Referitor la diminuarea pierderii fiscale pentru perioada anului 2007-2009.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2011 si a anexei nr. 1, pag. 2-3 ale acestuia, se retine ca organul de inspectie fiscala in baza constatarilor facute in urma controlului fiscal efectuat, procedeaza la diminuare pierderii inregistrata de societate in perioada 2007-2009.

Din analiza capitolului III a Raportului de inspectie fiscala rezulta ca diminuarea pierderii fiscale pentru perioada mentionata a fost efectuata cu suma totala de y lei, ca urmare a considerarii ca nedeductibile fiscal a unor cheltuieli inregistrate de petenta in evidenta contabila, dupa cum urmeaza: anul 2007 (y lei), anul 2008 (y lei) si anul 2009 (y lei).

Situatia privind diminuarea pierderii fiscale pe fiecare an din perioada mentionata si a cheltuielilor considerate ca fiind nedeductibile fiscal care au condus la acesta masura luata de organele fiscale, se prezinta astfel:

Nr. crt.	Anul	Categoria de cheltuieli.								
		plus invent.	energie, gaz	neافر. venituri	protocol	penal. amenzi	TVA bon	storno salar	invest.	Total
1.	2007									
2.	2008									
3.	2009									
	Total									

Asa cum rezulta din tabelul de mai sus, diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2007-2009 cu suma totala de y lei, a fost efectuata de catre organele de inspectie fiscala, prin considerarea ca nedeductibile fiscal a unor cheltuieli inregistrate in evidenta contabila a societatii, cheltuieli care nu indeplinesc cerintele legale pentru a beneficia de deductibilitate la calculul profitului impozabil.

Din analiza continutului acestor cheltuieli, se constata ca motivele pentru care organele de inspectie fiscala au luat masura diminuarii pierderii fiscale pentru perioada mentionata mai sus, cu cheltuielile de natura celor

privind energie electrica si gaz (y lei), neaferele veniturilor (y lei), amenzi si penalitati (y lei), investitii (y lei), au fost analizate la punctul III.a1, cu ocazia analizarii unor astfel de cheltuieli efectuate in cursul anului 2006, fapt pentru care acestea nu vor mai fi reluate.

In ceea ce priveste celelalte cheltuieli care au condus la diminuarea pierderii inregistrate de societate, vom prezenta in cele ce urmeaza motivele pentru care in mod legal organele de inspectie fiscala nu au admis deductibilitatea lor la calculul profitului impozabil, astfel:

III.a3.1 Diminuarea pierderii fiscale cu suma de y lei a fost efectuata ca urmare a inregistrarii in evidenta contabila a societatii in lunile ... 2007 (... lei) si ... 2008 (y lei) a unor plusuri la inventar, prin formula contabila 371 "*Marfuri*" = 446 "*Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate*", fara a fi respectate prevederile Ordinului nr. 1752/17.11.2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, prevederi legale in vigoare in perioada in care aceste plusuri au fost inregistrate.

Potrivit capitolului 7 "*Funcțiunea conturilor*" din actul normativ mentionat, inregistrarea in evidenta contabila a unor astfel de operatiuni economice se face prin diminuarea costurilor cu marfa vanduta, utilizand formula contabila 371 "*Marfuri*" = 607 "*Cheltuieli privind marfurile*".

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal si corect la considerarea acestor sume ca fiind nedeductibile fiscal, avand ca drept consecinta diminuarea pierderii fiscale aferenta anului 2007 si 2008 cu suma de y lei, respectiv suma de y lei, reprezentand plusuri la inventar.

III.a3.2 Diminuarea pierderii fiscale cu suma de y lei s-a realizat deoarece in perioada 2007-2009 societatea a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli de protocol, care nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil in conditiile in care in toata aceasta perioada contribuabilul a inregistrat pierdere. Precizarm ca in urma efectuării inspectiei fiscale si a considerării ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor mentionate in cuprinsul prezentului punct, societatea ramane tot pe pierdere, fapt care face ca toate aceste cheltuieli sa fie nedeductibile fiscal, neimpunandu-se recalcularea acestora pentru incadrarea chiar si partiala in categoria cheltuielilor deductibile.

In drept, aplicabile sunt prevederile art. 21, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, unde referitor la deductibilitatea cheltuielilor de protocol, se arata ca:

"Art. 21 Cheltuieli

[...]. (3) Urmatoarele cheltuieli au deductibilitate limitata:

a) cheltuielile de protocol in limita unei cote de 2% aplicata asupra diferentei rezultate dintre totalul veniturilor impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decat cheltuielile de protocol si cheltuielile cu impozitul pe profit".

Avand in vedere prevederile legale citate, coroborate cu faptul ca in balantele de verificare intocmite la finele fiecarui an a perioadei 2007-2009 diferenta dintre "*veniturile impozabile si totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile*", **este negativa** (pierdere), se constata ca societatea nu are dreptul la cheltuieli de protocol deductibile fiscal la calculul profitului impozabil pentru perioada in care acestea au fost efectuate.

III.a3.3 Diminuarea pierderii fiscale cu suma de y lei a fost determinata de faptul ca in perioada 2006-2009 societatea inregistreaza achizitii de carburanti pe baza de bonuri fiscale pe care le evidentiaza in contabilitate in contul 6022 cu valoarea totala, inclusiv taxa pe valoarea adaugata.

In lunile noiembrie si decembrie 2009 prin deconturile de TVA, societatea deduce taxa aferenta acestor bonuri, prin cuprinderea sumei de y lei la regularizari taxa dedusa, valoarea cu care societatea avea obligatia sa diminueze cheltuielile cu combustibilul pentru perioada in care achizitiile au fost efectuate.

Intrucat societatea nu a procedat la stornarea de pe cheltuieli a sumei de y lei, in mod justificat organele de inspectie au diminuat pierderea fiscala inregistrata de catre contribuabil in anul 2009 cu aceasta suma.

III.a3.4 Corectarea (majorarea) pierderii fiscale cu suma de y lei. Potrivit Raportului de inspectie fiscala, in luna2009 societatea storneaza de pe cheltuieli suma de y lei, reprezentind o parte din cheltuielile cu salariile care au fost inregistrate dublu in luna ... 2006.

Deoarece organele de inspectie fiscala au influentat profitul impozabil aferent anului 2006 cu sumele dublate, in anul 2009 se procedeaza la influentarea pierderii fiscale, in sensul majorarii ei, cu suma de y lei stornata de pe cheltuieli de catre agentul economic in luna ... 2009.

Referitor la motivele mentionate mai sus, (punctele III.a3.1-III.a3.4), care au condus la diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2007-2009, contestatoarea nu aduce nici un argument sau document, care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala care au stat la baza masurii luate prin Raportul de inspectie fiscala, masura care este impartasita si de catre organul de solutionare a contestatiei.

In ceea ce priveste cuantumul diminuarii pierderii fiscale pentru anul 2007 cu suma de y lei, se constata ca aceasta a fost stabilita in mod eronat, intrucat din analiza anexei nr. 1, pag. 2 la RIF rezulta ca facturile fiscale nr. -/...2007 (y lei), nr. -/.....2007 (y lei) si nr. -/....2007 (y lei) au fost inregistrate de cate doua ori fiecare, fapt care a determinat diminuarea pierderii fiscale cu sumele mentionata.

Prin urmare, avand in vedere acest aspect, se impune corectarea sumei cu care pierderea fiscala pentru anul 2007 a fost diminuată, in sensul micșorării acesteia cu suma de y lei, incat suma cu care urmeaza a se diminua pierderea fiscala aferenta anului 2007 este de y lei (y-y lei), ceea ce conduce ca diminuarea pierderii fiscale pentru intreaga perioada 2007-2009 sa fie in suma totala de **y lei** (y-y lei), fata de o diminuare a pierderii fiscale stabilita de catre organele fiscale in suma totala de y lei.

III.b Referitor la taxa pe valoarea adaugata.

Asa cum rezulta din constatările mentionate in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. -/.....2011, in sarcina contribuabilei au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare la sursa taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, reprezentand debit suplimentar (y lei), majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) aferente perioadei2006-.....2010.

III.b1 Referitor la suma de y lei debit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata.

Potrivit Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2011 si anexelor nr. 1 si 4, care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal atacat, aceasta diferenta de taxa pe valoarea adaugata in suma totala de **y lei** este aferenta perioadei2006-.....2010 si a rezultat ca urmare a neacordarii de catre organele de inspectie fiscala a dreptului de deducere a taxei aferenta unor achizitii de bunuri si servicii, precum si a existentei unor diferente intre evidenta contabila a societatii in ceea ce priveste obligatiile de plata fata de bugetul de stat si sumele inscrise in deconturile de TVA depuse la Administratia Finantelor Publice Turda.

Situatia privind diferentele de taxa pe valoarea adaugata stabilite suplimentar in sarcina agentului economic, asa cum rezulta din anexa nr. 4 la RIF, se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	Anul	TVA Balanta	Diferente organ fiscal				TVA organ fiscal	TVA declarat	TVA de plata suplimentar
			nota contabila	energie, gaz, alte	proto-col	neaf. venituri			
1.	2006								
2.	2007								
3.	2008								
4.	2009								
5.	2010								
	Total								y

Din analiza elementelor cuprinse in tabelul de mai sus, se constata ca diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de catre

organele de inspectie fiscala in suma totala de **y lei**, este formata din suma de **y lei** (y-y lei), stabilita ca diferenta intre TVA inregistrata in balantele de verificare (y lei) si TVA declarat de societate prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal (y lei), respectiv suma de **y lei** (y-y lei), stabilita ca diferenta intre TVA calculata de organul de inspectie fiscala (y lei) si TVA inregistrat in balantele de verificare (y lei).

III.b1.1 Referitor la suma de y lei.

Din analiza datelor inscrise in balantele de verificare intocmite de catre societate in perioada supusa verificarii, comparativ cu obligatiile declarate in deconturile de TVA depuse de catre contribuabil la organele fiscale competente, rezulta ca intre cele doua documente exista foarte multe diferente, diferente care in final au condus la faptul ca pe intreaga perioada verificata, societatea sa nu declare in totalitate obligatiile pe care le datora bugetului de stat.

Astfel, se constata ca agentul economic declara la organul fiscal obligatii datorate mai putin decat cele inregistrate in balantele de verificare cu suma totala de y lei, situatia privind modul in care societatea a declarat obligatiile de plata la fiecare scadenta fiind redata in anexa nr. 4 la Raportul de inspectie fiscala, de unde rezulta ca la unele scadente societatea a declarat mai putin decat obligatia inregistrata in balanta, iar la unele scadente mai mult, pentru ca in final obligatiile fiscale nedecarate (cumulat) sa fie in suma totala de y lei.

Din continutul anexei nr. 4 la RIF, se observa ca in timp ce la nivelul anului 2006 societatea declara obligatii in plus cu suma de y lei, respectiv declara prin decont obligatii de plata in suma de y lei, fata de suma de – y lei (de rambursat) rezultata din balantele de verificare, in perioada ... 2007-... 2010 societatea procedeaza periodic la diminuarea prin nota contabila (4423 = 446), a obligatiei de plata a TVA, pentru ca aferent acestei perioade (2007-2009), sa rezulte o diferenta de taxa nedecarata in suma de y lei.

Cu sumele mentionate mai sus, organele de inspectie fiscala procedeaza la corectarea obligatiilor pe care societatea contestatoare le datoreaza bugetului de stat, operand la fiecare scadenta de plata, diferenta rezultata dintre balanta de verificare si decontul de TVA.

In drept, s-a facut aplicarea prevederilor art. 92, alin. (1) din O. G. nr. 92/24.12.2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, (aplicabile in perioada efectuarii inspectiei fiscale), unde se precizeaza:

*“(1) **Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere,***

stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora”.

Prin urmare, avand in vedere eroarea constatata de organele de inspectie fiscala in ceea ce priveste declararea de catre agentul economic la organul fiscal a obligatiei datorate, precum si prevederile legale citate mai sus, se constata ca stabilirea in sarcina contestatoarei a acestei obligatii suplimentare in suma de y lei, este corecta si legala.

In ceea ce priveste diferenta in suma de y lei, cu care organele de inspectie fiscala au procedat la reantregirea obligatiei de plata datorata de societatea contestatoare pentru perioada 2006-2010, societatea nu a prezentat nici in timpul efectuarii inspectiei fiscale si nici anexat la contestatie documente care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la existenta diferentei rezultate dintre cele doua documente (balanta si decont).

Potrivit prevederilor art. 65, alin.1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

In contextul considerentelor prezentate mai sus, se constata ca solutionarii spetei deduse judecatii ii sunt incidente dispozitiile art. 206, alin.1, lit. c) si lit. d) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se arata ca:

“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde :

*[...] c) **motivele de fapt si de drept ,***

*d) **dovezile pe care se intemeiaza contestatia”**,*

De asemenea, prevederile pct. 2.5. din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

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

Din dispozitiile legale mentionate mai sus, se retine ca in contestatie societatea avea posibilitatea sa precizeze atat motivele de fapt si de drept, precum si sa aduca dovezi pe care sa-si intemeieze contestatia, astfel incat organul de solutionare nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care aceasta a inteles sa conteste un act administrativ fiscal.

Fata de aceste dispozitii legale, se retine ca, desi petenta contesta in intregime obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-CJ -/.....2011 la sursa taxa pe valoare adaugata, societatea nu aduce nici un argument de natura a combate masurile luate de organele de inspectie

fiscala in ceea ce priveste suma de y lei si nu a prezentat material probatoriu in sustinere referitor la aceasta suma contestata.

In drept, prevederile pct. 11.1, lit. b din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, stipuleaza :

“Contestatia poate fi respinsa ca:

[...] b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii.”

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si faptul ca societatea nu aduce nici un argument de fond in sustinerea contestatiei care sa fie justificat cu documente, prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala privind taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, contestatia formulata de S.C. BCS S.R.L. cu sediul in loc. T..., jud. Cluj, se va respinge ca nemotivata pentru acest capat de cerere.

III.b1.2 Referitor la suma de y lei.

Asa cum rezulta din situatia prezentata mai sus (punctul III.b1 al prezentei), aceasta diferenta de taxa pe valoarea adaugata a fost retinuta in sarcina petentei din urmatoarele motive:

- y lei dedusa de societate in baza unor note contabile,
- y lei taxa pe valoarea adaugata aferenta achitarii consumului de energie electrica, gaz, etc.
- y lei taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor de protocol,
- y lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unor cheltuieli care nu sunt aferente operatiunilor sale taxabile.

III.b1.2a Referitor la suma de y lei.

Din analiza anexei nr. 4 la RIF, se retine ca in anul 2006 societatea contestatoare deduce TVA in suma de y lei fara a avea la baza documente care sa justifice bunurile si serviciile achizitionate in folosul operatiunilor sale taxabile, suma fiind inregistrata in evidenta contabila in lunile ..., ...-... si ...-... 2006 pe baza de note contabile, prin formula contabila $4426=446$.

De asemenea, in lunile noiembrie, 2009 societatea procedeaza la regularizarea partiala prin decontul de TVA a sumei inregistrata prin note contabile, respectiv regularizarea sumei de y lei (...=y lei, ...=y lei), astfel incat pe ansamblu diferenta dedusa in mod eronat este in suma de y lei (y-y lei).

Prin efectuarea acestor operatiuni, societatea a incalcat prevederile art. 145, alin. (8), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile in anul 2006), unde referitor la exercitarea dreptului de deducere, se arata:

"(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, in functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila, cu factura fiscala, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. [...]"

Incepand cu data de 01.01.2007, prevederile legale referitoare la exercitarea dreptului de deducere sunt stipulate de art. 146, alin. (1), lit. a) din acelasi act normativ, care precizeaza:

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);"

In contextul prevederilor legale citate mai sus, se constata ca inregistrarea la TVA deductibil a unor sume prin note contabile, fara a avea la baza documente care sa justifice achizitia unor bunuri sau servicii folosite pentru realizarea obiectului de activitate, nu este de natura sa conduca la exercitarea dreptului de deducere de catre petenta, astfel incat masura luata de organele de control prin neacordarea dreptului de deducere pentru suma de y lei este legala si corecta.

Societatea contesta in intregime obligatiile fiscale stabilite suplimentar prin actul administrativ fiscal atacat la sursa TVA, fara insa sa aduca argumente de natura a combate constatările organelor fiscale in ceea ce priveste suma de y lei, respectiv inregistrarea in evidenta contabila a sumei de y lei, pe baza de note contabile si regularizarea prin decont de TVA a sumei de y lei.

Avand in vedere cele precizate mai sus, precum si prevederile legale citate la punctul III.b1.1, contestatia formulata impotriva acestui capat de cerere, urmeaza a se respinge ca nemotivata pentru suma de y lei.

III.b1.2b Referitor la suma de y lei.

Asa cum s-a aratat si la capitolul cu privire la impozitul pe profit, potrivit Referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei intocmit de organele de inspectie fiscala, inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor cu utilitatile (gaz si energie electrica) s-a efectuat in baza unor

documente emise atat pe numele societatii cat si pe numele persoanei fizice proprietare a spatiului respectiv.

De asemenea, se face mentiunea ca la adresa unde este situat sediul social al societatii, se afla si locuinta personala a proprietarului imobilului (corp de cladire separat), care a pus la dispozitia societatii spatiul necesar desfasurarii activitatii acesteia.

Inregistrarea unor cheltuieli pe baza de documente emise pe numele persoanei fizice nu au fost acceptate ca deductibile la calculul profitului impozabil, intrucat existau si documente reprezentand utilitati emise pe numele persoanei juridice care au fost admise.

Taxa pe valoarea adaugata aferenta documentelor emise pe numele persoanei fizice este in suma totala de y lei si se refera la perioada 2006-2009, dupa cum urmeaza: anul 2006 (y lei), anul 2007 (y lei), anul 2008 (y lei) si anul 2009 (y lei).

In ceea ce priveste acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri sau servicii pe baza de documente emise pe numele unor persoane fizice, aplicabile sunt prevederile art. 145, alin. (8), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, (in vigoare pana la data de 31.12.2006), respectiv prevederile art. 146, alin. (1), lit. a) din acelasi act normativ (in forma de dupa 01.01.2007), dispoziti legale citate la punctul anterior al prezentei decizii (pct. **III.b1.2a**).

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate este conditionat de existenta unor documente emise pe numele persoanei impozabile, care sa justifice ca aceste achizitii au fost efectuate in folosul realizarii operatiunilor sale taxabile, cerinte care nu sunt indeplinite in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei.

Asa cum s-a precizat la punctul III.a3.4 al prezentei, din analiza anexei nr. 1, pag. 2 la RIF rezulta ca taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, aferenta facturile fiscale nr. -/....2007 (y lei), nr. -/ ..2007 (y lei) si nr. -/..2007 (y lei) a fost inregistrata de doua ori, fapt care a determinat majorarea obligatiei de plata stabilita suplimentar in sarcina petentei cu aceasta suma.

Prin urmare, avand in vedere eroarea organelor de inspectie fiscala, se impune corectarea obligatiei de plata pe care societatea contestatoare o datoreaza bugetului de stat la sursa taxa pe valoarea adaugata, in sensul diminuarii acesteia cu suma de y lei.

Din considerentele mentionate mai sus, se constata ca motivele invocate de catre petenta privind contestarea sumei de y lei sunt justificate doar partial, motiv pentru care contestatia formulata de catre S.C. BCS S.R.L. T... privind acest capat de cerere, urmeaza a se admite pentru suma de y lei si se respinge ca neantemeiata pentru suma de y lei (y-y lei).

III.b1.2c Referitor la suma de y lei.

Potrivit anexei nr. 4 la Raportul de inspectie fiscala, societatea a procedat in perioada 2008-2010 la deducerea de taxa pe valoarea adaugata in suma totala de y lei, aferenta unor cheltuieli de protocol, cu toate ca in perioada mentionata contestatoarea a inregistrat pierdere fiscala. Situatia taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor cheltuieli, se prezinta cum urmeaza: anul 2008 (y lei), 2009 (y lei) si 2010 (y lei).

Avand in vedere caracterul nedeductibil al cheltuielilor de protocol efectuate in perioada mentionata, organele de inspectie fiscala procedeaza la neacordarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de y lei, suma cu care majoreaza obligatia de plata a contestatoarei fata bugetul de stat la acesta sursa.

Stabilirea in sarcina societatii contestatoare a unei obligatii de plata suplimentare la sursa TVA in suma de y lei, are la baza prevederile art. 145, alin. (3), lit. a), coroborate cu ale art. 128, alin. (8), lit. f) din din Legea nr. 571/22.12.2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabile in perioada verificata), care stipuleaza:

"Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]. (3) Daca nu contravine prevederilor alin. (2), persoana impozabila are dreptul de deducere a taxei si pentru cazurile prevazute la art. 128 alin. (8) si la art. 129 alin. (5)".

"Art. 128 Livrarea de bunuri

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

[...]. f) acordarea de bunuri de mica valoare, in mod gratuit, in cadrul actiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum si alte destinatii prevazute de lege, in conditiile stabilite prin norme".

De asemenea, prevederile pct. 6. alin. (11) si (12), titlul VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr. 44/ 22.01.2004, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

"(11) In sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit in cadrul actiunilor de protocol nu sunt considerate livrari de bunuri daca valoarea totala a bunurilor acordate gratuit in cursul unui an calendaristic este sub plafonul in care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal. [...]".

(12) [...]. Depasirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plata si se colecteaza taxa, daca s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizitiilor care depasesc plafoanele. [...]".

In contextul prevederilor legale citate mai sus si intrucat in toata perioada 2008-2010 societatea a inregistrat pierdere fiscala, care are drept consecinta ca plafonul cheltuielilor de protocol deductibile la calculul

impozitului pe profit sa fie "0" (zero), prin inregistrarea in evidenta contabila a societatii a unor astfel de cheltuieli, acest plafon a fost depasit.

Prin urmare, avand in vedere nivelul plafonului acestor cheltuieli ca fiind egal cu zero si intrucat "*depasirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plata si se colecteaza taxa*", organul de inspectie ar fi trebuit sa procedeze la colectarea de taxa pe valoarea adaugata aferenta tuturor cheltuielilor de protocol inregistrate de societate in perioada mentionata si nu la anularea dreptului de deducere a taxei aferenta acestor cheltuieli.

Intrucat, prin anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta acestor cheltuieli, efectul asupra obligatiei de plata stabilita suplimentar in sarcina petentei este acelasi cu situatia in care s-ar fi procedat la colectarea de taxa, se constata ca, contestarea de catre societate a sumei de **y lei** este nejustificata, motiv pentru care contestatia formulata de catre petenta urmeaza a se respinge ca neantemeiata pentru acest capat de cerere.

III.b1.2d Referitor la suma de y lei.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta unor bunuri care nu sunt destinate operatiunilor sale taxabile, precum pamant flori, detergent, zgarda caine, scutece, sosete, mobila bucatarie, set berarie, pompa gradina, etc., bunuri mentionate in anexa nr. 1 la raportul de inspectie fiscala.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (3), lit. a) din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, (in vigoare pana la data de 31.12.2006), unde referitor la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate, se stipuleaza:

"ART. 145 Dreptul de deducere

*[...]. (3) **Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:***

*a) **taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila; [...]."***

Dupa data de 01.01.2007, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este reglementat de prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din acelasi act normativ, unde se arata:

"(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;"

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru bunurile si serviciile achizitionate este conditionat de utilizarea acestora *“in folosul operatiunilor sale taxabile”*, cu alte cuvinte orice persoana inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca taxa aferenta bunurilor care i-au fost livrate, respectiv prestarilor de servicii care i-au fost prestate de catre persoane impozabile, cu conditia de a justifica ca acele bunuri sau servicii sunt destinate a fi utilizate in scopul operatiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Avand in vedere natura bunurile care fac obiectul analizei la acest punct (pamant flori, detergent, zgarda caine, scutece, sosete, set berarie, mobila bucatarie, etc.), se constata ca achizitia unor astfel de bunuri nu au legatura cu obiectul de activitate al societatii constand in comercializarea produselor alimentare prin aparate automate situate in diverse locatii si pe baza de facturi catre diverse societati.

Pentru considerentele prezentate si avand in vedere prevederile legale citate mai sus, organul de solutionare a contestatiei constata ca organele de inspectie fiscala au procedat legal la anulara dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **y lei**, motiv pentru care acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neantemeiat.

Concluzionand asupra aspectelor prezentate in ceea ce priveste debitul in suma de y lei stabilit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, rezulta ca, contestatia formulata de catre petenta privind acest capat de cerere urmeaza a fi admisa pentru suma de y lei, respinsa ca neantemeiata pentru suma de y lei si respinsa ca nemotivata pentru suma de y lei.

III.b2 Referitor la suma totala de y lei, reprezentand majorari de intarziere (y lei) si penalitati de intarziere (y lei) la sursa taxa pe valoarea adaugata, se retine ca aceste obligatii suplimentare datorate bugetului de stat au fost calculate pentru debitul de plata in suma totala de y lei, stabilit suplimentar in sarcina petentei.

In drept, spetei analizate ii sunt aplicabile prevederile art. 119, alin. (1), art. 120 alin. (1) si (7) ale Cap. 3 din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile pana la 01.07.2010, respectiv dispozitiile art. 119, art. 120 si art. 120¹ ale aceluasi act normativ, astfel cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aplicabile incepand cu data de 01.07.2010.

In ceea ce priveste cuantumul dobanzilor sau majorarilor de intarziere, se retine ca acestea au fost stabilite prin aplicarea cotei de 0,1%

(pentru perioada2006-30.06.2010 inclusiv), cota 0,05% (pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010), respectiv cota 0,04% (pentru perioada 01.10.2010-.....2011), asupra debitului stabilit ca datorat bugetului de stat de catre contribuabila pentru activitatea desfasurata in perioada verificata (anexa nr. 4 la RIF).

In ceea ce priveste penalitatile de intarziere in suma de **y lei**, acestea au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra debitului stabilit suplimentar la sursa taxa pe valoarea adaugata, in conformitate cu prevederile art. 119 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, astfel cum au fost modificate de prevederile O.U.G. nr. 39/21.04.2010 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, prevederi legale in vigoare la data incheierii actului administrativ fiscal atacat (anexele nr. 4 la RIF).

Intrucat, potrivit considerentelor mentionate in cuprinsul prezentei decizii (punctul **III.b2**) s-a retinut ca debitul in suma de y lei urmeaza a fi admis, pe cale de consecinta, conform principiului de drept **“accesorium sequitur principale”** si accesoriile aferente acestui debit urmeaza a se admite pentru suma de y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei majorari de intarziere
- y lei penalitati de intarziere.

Calculul obligatiilor fiscale accesorii aferente debitului in suma de y lei, care urmeaza a se admite, se prezinta dupa cum urmeaza:

Nr. crt.	obligatia de plata	scadenta	Zile intarziere/ cota			Majorari/ dobanzi	penalitati 15%
			0,1%	0,05%	0,04%		
1.							
2.							

Intrucat, potrivit celor prezentate la punctul III.b2 ale prezentei, in sarcina contestatoarei au fost mentinut ca datorat debitul de natura taxei pe valoarea adaugata in suma de y lei (y-y lei), iar prin contestatie societatea nu prezinta argumente impotriva modului de calcul al accesoriilor aferente acestor debite stabilite suplimentar in sarcina sa, se constata ca S.C. BCS S.R.L. T..., datoreaza bugetului de stat si obligatiile fiscale accesorii in suma totala de y lei, dupa cum urmeaza:

- y lei majorari de intarziere
- y lei penalitati de intarziere.

In contextul celor mentionate mai sus si a prevederilor legale citate, se constata ca sustinerile S.C. BCS S.R.L. cu sediul in loc. T..., sunt justificate doar partial, astfel incat contestatia formulata de agentul economic referitoare la aceste capete de cerere reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere la sursa taxa pe valoarea adaugata,

urmeaza a se admite pentru suma de y lei si a se respinge ca neantemeiata pentru suma totala de y lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor legale enuntate in cuprinsul prezentei, coroborate cu dispozitiile art. 209, alin. (1), lit. a; art. 210; si ale art. 216, alin. (1) din Ordonanta Guvernului 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala (publicata in Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007 cu modificarile si completarile ulterioare), se

DECIDE:

1. Admiterea partiala a contestatiei formulata de **S.C. BCS S.R.L.** cu sediul in loc. T..., jud. Cluj, C.U.I., pentru suma totala de **y lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011, reprezentand:

- y lei taxa pe valoarea adaugata,
- y lei majorari de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de **S.C. BCS S.R.L.** cu sediul in loc. T..., jud. Cluj, C.U.I., pentru suma de **y lei**, reprezentand debit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011.

3. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. BCS S.R.L.** cu sediul in loc. T..., jud. Cluj, C.U.I., pentru suma totala de **y lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011, dupa cum urmeaza:

- y lei impozit pe profit,
- y lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit,
- y lei taxa pe valoarea adaugata,

4. Respingerea ca nemotivata si neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. BCS S.R.L.** cu sediul in loc. T..., jud. Cluj, C.U.I., pentru suma totala de **y lei**, stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-CJ -/.....2011, dupa cum urmeaza:

- y lei majorari de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata,
- y lei penalitati de intarz. aferente taxei pe valoarea adaugata.

5. Admiterea microrarii pierderii fiscale pentru anul 2007 cu suma de **y lei**, respectiv de la suma de y lei la suma de y lei.

6. Respingerea ca neantemeiata a contestatiei formulata de **S.C. BCS S.R.L.** cu sediul in loc. T..., jud. Cluj, C.U.I. ..., pentru suma totala de **y lei**, reprezentand diminuarea pierderii fiscale pentru perioada 2007-2009.

7. Comunicarea Deciziei de solutionare a contestatiei catre petenta, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala Cluj.

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

DIRECTOR EXECUTIV