



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
Sector 5, București
Tel : + 021 3199759 interior 2073
Fax : + 021 3368548
e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. din .2009
privind soluționarea contestației formulate de **S.C. X**
înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr. *

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de S.C. X prin notificarea din 2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală sub nr.* asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr.*

Societatea contestă suma totală de lei stabilită în sarcina sa prin Decizia de impunere nr.* emisă de Activitatea de inspecție fiscală reprezentând :

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

Prin Decizia nr.* emisă în soluționarea contestației formulate de S.C. X împotriva Deciziei de impunere nr.* Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a dispus suspendarea soluționării cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea pentru suma totală de lei.

Prin Sentința nr.* pronunțată în ședința publică din în dosarul nr.* rămasă irevocabilă ca urmare a respingerii de către Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.* a recursului formulat de DGFP, Curtea de Apel - Secția comercială și de contencios administrativ și fiscal a admis acțiunea introdusă de reclamanta S.C. X având ca obiect anulare act administrativ fiscal, a anulat Decizia nr.* emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor dispunând soluționarea pe fond a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. *

Totodată prin Ordonanța nr.* înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.*, Parchetul de pe lângă Judecătoria a dispus neînceperea urmăririi penale față de numitul F administratorul S.C.X

sub aspectul săvârșirii infracțiunii prevăzute și pedepsite de art.9 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Direcția generală a finanțelor publice a depus la Parchetul de pe lângă Judecătoria plângerea nr.* împotriva Ordonanței nr.* , existentă în copie la dosarul cauzei, soluția pronunțată prin Ordonanța nr.* nefiind definitivă la data emiterii prezentei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.184 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, coroborate cu art.238 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și având în vedere soluția instanței judecătorești, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X

1. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.* emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice în baza raportului de inspecție fiscală nr.* , societatea solicită admiterea contestației și anularea actului atacat.

În ceea ce privește impozitul pe profit, S.C. X arată că sunt eronate constatările organului de inspecție fiscală pentru următoarele motive :

a) cu privire la vânzarea de mijloace fixe sub valoarea neamortizată, societatea susține că reținerea organului de inspecție fiscală potrivit căreia diferența în sumă de lei dintre veniturile realizate prin vânzarea de bunuri în perioada mai 2003-decembrie 2004 și cheltuielile înregistrate cu valoarea neamortizată nu este deductibilă, nu este reală deoarece Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal permite deductibilitatea, organul de inspecție fiscală dând o greșită interpretare textului de lege invocat.

b) cu privire la înregistrarea de cheltuieli cu materia primă și de transport, societatea consideră că deși s-a apelat la control încrucișat, organul de inspecție fiscală susține că facturile emise de furnizorii de materie primă S.C. P, S.C. L și S.C. Pr nu îndeplinesc condiția de document justificativ, deoarece nu sunt considerate documente legale de proveniență, conform art.5 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997, iar conform art.6 din același act normativ operațiunile consemnate nu pot fi înregistrate în contabilitate.

Respectivele afirmații sunt de circumstanță deoarece organul de inspecție fiscală cunoștea că marfa s-a plătit, s-a transportat, s-a preluat și s-a prelucrat. Contestatoarea arată că organul de inspecție fiscală nu indică criteriile în baza cărora a ajuns la concluzia că facturile nu îndeplinesc condiția de document justificativ, cu atât mai mult cu cât și în cazul unor materii prime achiziționate fără acte justificative, societatea are obligația înregistrării lor în contabilitate.

În acest sens, contestatoarea invocă Decizia nr.*pronunțată în dosarul nr.* de către Înalta Curte de Casație și Justiție într-un caz similar.

c) Cu privire la diferențele stabilite suplimentar la variația stocurilor de către organul de inspecție fiscală, societatea susține că în ceea ce privește diferența, în suma de lei, neînregistrată la deșeuri în perioada 01.07.2002-31.12.2004, organul de inspecție fiscală nu a răspuns la întrebarea logică dacă diferențele înregistrate s-au și vândut, ce s-a întâmplat cu aceste diferențe, dacă reprezintă o reală lipsă de gestiune, dacă diminuarea de stoc se poate face prin fenomene naturale, prin utilizare în procesul de uscare ca și combustibil, etc. Societatea consideră că organul de inspecție fiscală a făcut confuzie între cele două modalități de măsurare a lemnului, respectiv Kg și metri cubi, ajungând la o apreciere greșită, lucrându-se pe bază de aproximare, astfel că se impune efectuarea unei expertize.

Societatea susține că organul de inspecție fiscală a ajuns la concluzia eronată potrivit căreia descărcările de gestiune în suma de lei sunt nedeductibile fiscal la calcul impozitului pe profit, deoarece pierderile sunt tehnologice și nu comerciale, dovadă că ele nu sunt menționate distinct în facturi.

Referitor la deșeuri, societatea menționează că acestea au fost consumate în procesul de uscare, uscătoarele societății au lucrat exclusiv cu deșeurile din producția proprie și din analiza cărții tehnice a instalațiilor și evidențele privind consumul se ajunge la concluzii contrare celor la care a ajuns organul de inspecție fiscală.

S.C. X arată că aprecierea organului de inspecție fiscală potrivit căreia exista diferențe de preț imputabile societății și pe care le-a estimat la suma de lei și căreia îi corespunde TVA în sumă de lei, este greșită deoarece produsele pentru export spre deosebire de cele vândute pe piața internă trebuie să corespundă unor criterii de calitate privind dimensiunile, procentul de degradări, de declasări, de noduri, etc.

Contestatoarea mai arată că organul de inspecție fiscală a interpretat trunchiat *“pct.2.13.3 și 2.13.4 din normele metodologice ANAF”*, fără a urmări înregistrările din conturile clienților ocazionali, fără să facă distincție între beneficiarii externi și interni astfel că ajunge la o constatare lipsită de obiectivitate și realitate, motiv pentru care se impune reevaluarea în întregime a situației.

d) Referitor la constatarea organului de inspecție fiscală potrivit căreia societatea a înregistrat cheltuieli cu deplasarea și diurna fără a avea la bază documente justificative SC X consideră că documentele prezentate justifică cheltuielile cu deplasarea și diurna.

În ceea ce privește majorările de întârziere aferente impozitului pe profit stabilite de organul de inspecție fiscală, societatea consideră că întrucât obligația fiscală nu este reală, nu datorează nici majorările de întârziere aferente.

e) În ceea ce privește majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, societatea arată ca acestea au fost motivate de organul de inspecție fiscală prin neplata la termen, prin deducerea taxei pe valoarea adăugată fără a avea la baza documente justificative și a taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsei din gestiune a produselor finite, cu încălcarea dispozițiilor Hotărârii Guvernului nr.84/2005 și a prevederilor art.160 pct.1 alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, republicată.

II. Prin Decizia de impunere nr.* emisă de Direcția generală a finanțelor publice - Activitatea de inspecție fiscală au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.* astfel :

Urmare adresei nr.* emisă de Garda Financiară și a adresei nr.* emisă de Inspectoratul de Poliție al județului și înregistrate la Direcția generală a finanțelor publice a județului - Activitatea de inspecție fiscală sub nr.* și respectiv sub nr.* a fost efectuată o inspecție fiscală generală la S.C. X care a cuprins perioada :

01.07.2002-30.09.2006 la taxa pe valoarea adăugată și

01.07.2002-31.12.2005 pentru restul obligațiilor de plată la bugetul de stat .

S.C. X are ca obiect principal de activitate : achiziționarea, prelucrarea și comercializarea masei lemnoase, iar principalii furnizori sunt : S.C. P, S.C. L, S.C. PR, S.C. M, S.C. F, S.C. PM S.C. LA

1. Cu privire la impozitul pe profit s-au verificat veniturile și cheltuielile înregistrate de societate în perioada 01.07.2002-31.12.2005

A. Cu privire la venituri

În urma verificării veniturilor și cheltuielilor, a modului de înregistrare a producției obținute, a producției pe stoc, cât și a documentelor justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a acestora a fost încheiat procesul verbal nr.* prin care au fost constatate următoarele deficiențe :

-societatea nu are întocmite documentele cu caracter tehnico-operativ privind transformarea materialului lemnos : procese verbale de sortare, transformare, raportul lunar de producție pe măsura obținerii producției, registrul unic de evidența pentru perioada 01.07.2002-31.10.2005 conform Hotărârea Guvernului nr.735/1998, modificată prin art.21 din Hotărârea Guvernului nr.427/2004 ;

Astfel, societatea întocmește doar o situație a depozitului privind intrările, ieșirile și stocurile de material lemnos lunare, dar în această situație a depozitului nu sunt înregistrate cantitățile de deșeu obținute în urma prelucrărilor efectuate existând neconcordanță între cantitățile intrate în prelucrare și cantitățile rezultate din prelucrare ;

- producția de material lemnos, cherestea și semifabricate, nu este înregistrată în contabilitate la costul de producție iar prețurile cu care se fac

Înregistrările în contabilitate nu reflectă prețul de cost al producției obținute implicit și al producției pe stoc ;

- evidența producției pe stoc este ținută cu ajutorul fișelor de magazie doar cantitativ și pe feluri de produse, fără a fi evidențiat prețul acestora ;

- conform situației depozitului la finele fiecărei luni există producție neterminată, chereștea dată în lucru sau spre uscare, care nu este evidențiată în contabilitate la “producție în curs”, aceasta figurând la produse finite ;

- conform art.1 alin.1, art.4 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, art.1 și art.2 din OMFP nr.1826/2003 societatea avea obligația de a conduce contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității sale, respectiv calculul costurilor de producție pe fiecare produs finit și semifabricat obținut.

Având în vedere că veniturile din producția stocată influențează profitul impozabil și că valoarea stocului de produse finite și semifabricate nu reflectă valoarea lor la costul de producție pe perioada verificată, respectiv 01.07.2002-31.12.2005, organul de inspecție fiscală a fost în imposibilitatea de a finaliza verificarea, fapt pentru care a dispus societății, conform art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată ca în termen de 30 de zile să :

- întocmească rapoartele de producție pe perioada 01.07.2002-31.12.2005 și a cantității de deșeuri obținute ;

- recalculeze producția rămasă pe stoc lunar și trimestrial la costul de producție pentru perioada 01.07.2002-31.12.2005 ;

- procesele verbale lunare de sortare și transformare.

Începând cu 04.10.2006, organul de inspecție fiscală a reluat verificările și pe baza rapoartelor de producție întocmite de societate privind cantitățile de material lemnos intrate și ieșite din prelucrare, precum și cantitatea de deșeuri obținute, anexa nr.1 și situația depozitului lunar și trimestrial cu stocurile de produse finite și semifabricate la costul de producție, anexa nr.2, a calculat valoarea deșeurilor obținute în funcție de cantitățile înregistrate în rapoartele de producție și de prețul de vânzare a acestora. Societatea a înregistrat în contabilitate, în contul 346 “Produse reziduale” în corespondență cu contul 711 “Variația stocurilor”, deșeuri în funcție de vânzările lunare efectuate, fără a avea la bază documente justificative privind cantitățile înregistrate.

În baza situațiilor depozitelor trimestriale la costul de producție întocmite de societate, a fost stabilită o diferență neînregistrată la deșeuri în perioada 01.07.2002-31.12.2004 în sumă totală de lei, cu influențe asupra profitului impozabil, conform anexei nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

De asemenea, societatea a înregistrat lunar o descărcare de gestiune de produse finite cu înregistrarea contabilă 711”Variația stocurilor” = 345 “Produse finite” sub denumirea de “contragere”, fără a avea la bază documente justificative pentru aceste descărcări de gestiune, creându-se

astfel o lipsă lunară în gestiunea de produse finite, care în perioada 01.07.2002-31.12.2005 a fost în sumă totală de lei, conform anexei nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Conform notei explicative dată de directorul economic al societății, aceasta “contragere” reprezintă o pierdere care se aplică masei lemnoase funcție de umiditate, noduri și putregai conform unor STAS - uri și bonificații în cuantum de maximum 10% din cantitatea vândută, societatea ne prezentând însă nici un document justificativ cu privire la baza de calcul și procentele aplicate și care au stat la baza înregistrării în contabilitate a acestor descărcări de gestiune. De asemenea, prin răspunsurile date de directorul economic al societății, nu se precizează concret cât este procent din STAS-uri și cât din bonificații, asupra căror cantități au fost aplicate procentele din STAS-uri și asupra căror cantități au fost aplicate bonificații.

În urma verificării facturilor de vânzare emise, aceste bonificații acordate nu sunt menționate distinct în facturi în funcție de cantitate, preț, procent și denumire produs finit.

Organul de inspecție fiscală a constatat că societatea înregistrează și alte descărcări de gestiune de produse finite, prin nota contabilă 711 “Variația stocurilor” = 345 “Produse finite”, pentru produse finite considerate degradate aferente trim.III 2002 în sumă de lei, sau alte descărcări de gestiune fără nici un document justificativ aferente trim. I 2003 și trim. IV 2004 în sumă totală de 32.768 lei.

În conformitate cu prevederile art. 9 alin.7 lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.9.11 și pct.9.8 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002, art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 și pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cheltuielile care nu au la bază un document justificativ potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii, nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și nici cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Cu privire la operațiunile comerciale desfășurate de S.C. X în relație cu clienți ocazionali, organul de inspecție fiscală a constatat că în luna decembrie 2002 s-a vândut către S.C. A cu factura nr.* cantitatea de 1,99 metri cubi de elemente de stejar și cantitatea de 18.422 metri cubi frize din stejar, la prețuri sub cele practicate către alți clienți, respectiv S.C.L și S.C.LU, diminuându-se astfel veniturile înregistrate, respectiv baza de calcul a impozitului pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Având în vedere prețurile medii de vânzare la elemente de stejar și la frize de stejar cuprise în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală a fost estimată o altă valoare a tranzacției cu S.C. AR și respectiv taxa pe valoarea adăugată colectată, diferența stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală fiind în sumă de lei și taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei.

B. Cu privire la cheltuieli, organul de inspecție fiscală nu a constatat documente lipsă sau facturi primite și înregistrate care nu aparțin societății.

Prin declarațiile 101 “privind impozitul pe profit anual” depuse pe anii 2002 și 2003 societatea raportează o pierdere contabilă de lei și respectiv de lei și o pierdere fiscală de lei respectiv de lei.

Pentru anii 2004 și 2005 societatea nu a putut face dovada depunerii declarațiilor 101 privind impozitul pe profit anual.

În ce privește cheltuielile de deplasare înregistrate de societate s-a constatat că au fost înregistrate cheltuieli în sumă de lei pe perioada iulie 2002-august 2005, în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv ordine de deplasare incomplete, exemplu : lipsă nume delegat, lipsă ștampilă unitate emitentă, conform anexei nr.9 la raportul de inspecție fiscală, aceste cheltuieli nefiind deductibile la calculul profitului impozabil.

Organul de inspecție fiscală a mai constatat că societatea a vândut mijloace fixe sub valoarea neamortizată, respectiv în luna mai 2003 un autoturism Dacia 1307 cu factura nr.*, la prețul de lei, fără TVA, suma fiind înregistrată eronat în contul 7641 “Venituri din imobilizări financiare cedate”, în loc de contul 758 “ Alte venituri din exploatare”.

Deoarece la scoaterea din gestiune din data de 28.05.2003, nota contabilă anexa nr.11, valoarea neamortizată înregistrată în contul 6583 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” a fost de lei, rezultă că diferența în sumă de lei dintre veniturile realizate prin vânzare și cheltuielile înregistrate cu valoarea neamortizată sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Totodată în luna februarie 2004 societatea a vândut sub valoarea neamortizată un motostivuator cu factura nr.* fără dată, la prețul de lei fără TVA, suma fiind înregistrată în contul 7583 “Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital” .

Întrucât la scoaterea din gestiune din data de 29.02.2004, nota contabilă anexa nr.13, valoarea neamortizată înregistrată în contul 6583 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” a fost de lei, rezultă că diferența în sumă de lei dintre veniturile realizate prin vânzare și cheltuielile înregistrate cu valoarea neamortizată sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

În luna decembrie 2004, societatea a vândut un autoturism Volkswagen Golf sub valoarea neamortizată cu factura nr.*, la prețul de lei fără TVA, suma fiind înregistrată în contul 7583 “Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”.

Întrucât la scoaterea din gestiune din data de 21.12.2004, nota contabilă anexa nr.15, valoarea neamortizată înregistrată în contul 6583

“Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” a fost de lei, rezultă că diferența în sumă de lei dintre veniturile realizate prin vânzare și cheltuielile înregistrate cu valoarea neamortizată sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.42 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În concluzie, diferența dintre veniturile realizate prin vânzare și cheltuielile înregistrate cu valoarea neamortizată sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, valoarea totală a cheltuielilor nedeductibile cu valoarea neamortizată fiind în sumă de lei, conform anexei nr.3 la raportul de inspecție fiscală.

Cu privire la cheltuielile cu materia primă, respectiv masa lemnoasă și cheltuielile de transport înregistrate de societate, organul de inspecție fiscală a constatat că potrivit proceselor verbale nr.* întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală la S.C. PR, S.C. LA și S.C. PRO rezultă că la domiciliile fiscale declarate nu mai funcționau persoanele juridice în cauză și inspecția fiscală nu s-a putut efectua.

Facturile fiscale solicitate a fi verificate de Activitatea de Inspecție Fiscală se referă la perioada 22.04.2005 - 29.11.2005 și cuprind achiziții de masă lemnoasă, precum și transport din factura nr.* emisă de S.C. PRO.

Potrivit constatărilor făcute de Activitatea de Inspecție Fiscală valoarea totală a facturilor emise de S.C. PR, S.C. LA și S.C. PRO către S.C. X sunt în sumă totală de lei din care taxa pe valoarea adăugată în suma de lei, conform anexei nr.17.

Masa lemnoasă a fost înregistrată în contabilitate și în situația depozitului întocmită lunar de S.C. X în lunile din care provin facturile fiscale ca și materie primă în contul 301 "Materii prime".

În urma analizării dosarului fiscal al S.C. LA s-a constatat ca aceasta nu a depus declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul de stat, deconturile de TVA, bilanțul contabil sau declarație de inactivitate pentru perioada solicitată la control, respectiv iunie 2004-noiembrie 2004. Organul de inspecție fiscală precizează deasemenea că facturile fiscale din seria ISACC de la nr.* au fost achiziționate de la distribuitorul autorizat S.C. SE, dar factura nr.* nu figurează în plaja de numere achiziționată de aceasta. În factura nr.* este înscrisă masa lemnoasă, lemn luciu tei și stejar în valoare de lei cu o taxa pe valoarea adăugată de lei.

Contestatoarea a înregistrat ca fiind emisă de S.C. LA și factura nr. reprezentând transport. Aceste facturi nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, deoarece nu sunt considerate documente legale de proveniență, conform art.5 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997, republicată, iar conform art.6 din același act normativ, operațiunile consemnate în aceste facturi nu pot fi înregistrate în contabilitate.

În ceea ce privește relațiile comerciale cu S.C. PRO organele fiscale ale Direcției generale a finanțelor publice au constatat că facturile fiscale

solicitate a fi verificate nu figurează ca fiind achiziționate de la distribuitorul autorizat S.C. SE, precizând că S.C. PRO îndeplinește condițiile legale de încadrare în categoria contribuabililor inactivi, în conformitate cu prevederile OMF nr.375/2005.

În concluzie, organul de inspecție fiscală a constatat ca nedeductibile din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile cu materiile prime și cheltuielile de transport înregistrate în evidența contabilă de contestatoare în sumă de lei din care taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, iar baza de impozitare în sumă de lei, conform anexei nr.17.

Prin neînregistrarea de către contestatoare a producției obținute la costul de producție, a descărcărilor de gestiune de produse finite fără documente justificative, neînregistrarea în totalitate a producției reziduale, deșeuri, a cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar de organul de inspecție fiscală, respectiv cheltuieli de deplasare, cheltuieli privind activele cedate și operațiuni de capital, cheltuieli cu materii prime și transport, s-a diminuat baza de calcul a impozitului pe profit, întrucât atât conturile de venituri cât și conturile de cheltuieli au influență directă asupra profitului impozabil, respectiv a impozitului pe profit.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală a procedat la recalcularea impozitului pe profit la stabilirea caruia s-a ținut cont de cota redusă de impozit pe profit în perioada 01.07.2002-31.12.2002 când veniturile realizate de societate au fost în majoritate din export .

În urma recalculării de către organul de inspecție fiscală a impozitului pe profit la 30.09.2002 s-a stabilit o diferență de impozit pe profit suplimentară în sumă de lei.

La 31.12.2002 societatea înregistrează o pierdere contabilă de lei și pierdere fiscală în suma de lei.

Organul de inspecție fiscală, în baza veniturilor și cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar a diminuat pierderea fiscală raportată de societate pe 2002 cu suma de lei, rezultând o pierdere de recuperat în sumă de lei .

La 31.12.2003 societatea înregistrează o pierdere contabilă de ROL și pierdere fiscală în sumă de lei.

Organul de inspecție fiscală, în baza veniturilor și cheltuielilor nedeductibile stabilite suplimentar a diminuat pierderea fiscală raportată de societate pe 2003 cu suma de lei, rezultând o pierdere fiscală de recuperat de lei, iar pierderea fiscală cumulată pe anii 2002-2003 este de

Pierderea fiscală cumulată raportată de societate pe anii 2002-2003 este în sumă de lei pe care organul de inspecție fiscală a diminuat-o cu suma de lei.

Organul de inspecție fiscală a constatat că la 31.12.2004 societatea a înregistrat un profit contabil în sumă de lei, cheltuieli nedeductibile în sumă

de lei și un profit impozabil în sumă de lei, conform registrului de calcul a impozitului pe profit, societatea neputând face dovada întocmirii și depunerii declarației 101 privind impozitul pe profit pe 2004 la organul fiscal teritorial.

În urma reîntregirii profitului impozabil de către organul de inspecție fiscală cu diferențele stabilite suplimentar s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de lei. Pierderea fiscală cumulată calculată de organul de inspecție fiscală în sumă de lei a fost recuperată în întregime la 30.06.2004.

Organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina societății un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de lei compusă din : lei pe anul 2004 și lei pe anul 2005, conform anexei nr.24.

Aferent impozitului pe profit suplimentar, organul de inspecție fiscală a calculat majorări de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, conform anexei nr.27.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată a fost 01.07.2002-30.09.2006.

Organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. X a achiziționat material lemnos de la diferiți furnizori în valoare de lei din care TVA în suma de lei, operațiuni pentru care nu s-au respectat prevederile art.160¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.65¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr.571/2003, modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr.84/2005 cu privire la aplicarea măsurilor simplificate respectiv a taxării inverse.

Taxa pe valoarea adăugată menționată a fost cuprinsă doar în jurnalul de cumpărări și concomitent înregistrată în contabilitate, respectiv în decontul de TVA doar ca taxa pe valoarea adăugată deductibilă, nefiind înregistrată și în jurnalul de vânzări ca și taxa pe valoarea adăugată colectată, motiv pentru care organul de inspecție fiscală nu a acceptat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei.

Conform datelor menționate la capitolul privind impozitul pe profit pentru descărcările de gestiune sub denumirea de "contragere" a produselor finite considerate degradate, precum și a altor descărcări de gestiune fără documente justificative s-a creat o lipsă din gestiunea de produse finite pentru care societatea datorează taxa pe valoarea adăugată, conform art.9 alin.7 lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.9.8 și pct.9.11 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002, art.21 pct.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și art.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, fiind calculată taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de 153.271 lei.

Pentru vânzarea de frize și elemente de stejar către S.C. A în luna decembrie 2002 sub prețul mediu de vânzare practicat către alte societăți, la diferența de preț estimată s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată

care devine de plată pentru contestatoare în sumă de ROL, conform anexei nr.31.

În legătură cu facturile fiscale verificate de Activitatea de Inspecție fiscală privind achiziționarea de material lemnos, S.C. X a aplicat măsuri simplificate conform art.160¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece facturile fiscale înregistrate de S.C. X ca fiind emise de S.C. PRO nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, care să stea la baza aplicării măsurilor simplificate, neputându-se face dovada că furnizorul este plătitor de taxa pe valoarea adăugată, organul de inspecție fiscală a reținut că suma de lei reprezentând TVA aferentă acestor facturi, nu este deductibilă, conform art.65¹ din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind normele de aplicare a Legii nr.571/2003, republicată, modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr.84/2005.

Ținând cont de constatările făcute de reprezentanții Activității de Inspecție fiscală prin procesele verbale nr.* potrivit cărora nu s-a putut dovedi că S.C. PR, S.C. LA și S.C. PRO și-au înregistrat în contabilitate veniturile realizate din operațiunile de comerț cu S.C. X și dacă au colectat TVA aferentă acestor venituri, sau dacă au virat la bugetul de stat obligația de plată la TVA, dacă era cazul, conform art.156 alin.1 lit.a) lit.b) și lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, prin aceste procese verbale s-a precizat că societățile susmenționate nu au depus deconturile de taxa pe valoarea adăugată la organele fiscale competente, conform art.156 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În concluzie, S.C. X nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă acestor facturi, în conformitate cu prevederile art.145 alin.12 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Organul de inspecție fiscală a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei aferentă contragerii, produselor finite degradate, altor descărcări de gestiune fără documente justificative, veniturilor estimate, taxării inverse, conform anexei nr.31 la raportul de inspecție fiscală.

În perioada verificată, 01.07.2002-30.09.2006 societatea a beneficiat de rambursări de taxă pe valoarea adăugată, astfel că în urma reconstituirii efectuate de organul de inspecție fiscală a reieșit că în anumite perioade societatea a figurat cu taxa pe valoarea adăugată de plată, conform anexei nr.32 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru perioadele când societatea a figurat cu taxa pe valoarea adăugată de plată s-au calculat accesorii în sumă totală de lei din care majorări de întârziere în sumă de lei și penalități în sumă de lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, documentele existente la dosar, precum și actele normative

în vigoare invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală în perioada verificată se rețin următoarele :

1. Referitor la impozitul pe profit aferent variației stocurilor

1.1 Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea datorează impozitul pe profit determinat ca urmare a influențării bazei impozabile cu operațiuni de descărcare din gestiunea de deșuri precum și din gestiunea de produse finite, în condițiile în care aceste operațiuni de gestiune nu au avut la bază documente justificative și mai mult prin contestație nu se aduc argumente și documente de natură să contrazică starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

Perioada verificată a fost 01.07.2002-31.12.2005.

În fapt, urmare măsurilor dispuse prin procesul verbal nr.*, S.C. X a întocmit rapoarte de producție pe perioada 01.07.2002-31.12.2005 privind cantitățile de material lemnos intrate și ieșite din prelucrare, rapoarte privind cantitatea de deșuri obținute și situația depozitului lunar și trimestrial cu stocurile de produse finite și semifabricate la costul de producție. În anumite perioade societatea a înregistrat în contabilitate în contul 346 "Produse reziduale" în corepondență cu contul 711 "Variația stocurilor", deșuri în funcție de vânzările lunare efectuate, fără a avea la bază documente justificative privind cantitățile înregistrate.

Societatea a înregistrat lunar o descărcare de gestiune de produse finite cu înregistrarea contabilă 711 "Variația stocurilor" = 345 "Produse finite" sub denumirea de "contragere", fără a avea la bază documente justificative pentru aceste descărcări de gestiune, creându-se astfel o lipsă lunară în gestiunea de produse finite, care în perioada 01.07.2002-31.12.2005 a fost în sumă totală de lei, conform anexei nr.3 coloana 2 la raportul de inspecție fiscală.

Organul de inspecție fiscală a calculat o diferență neînregistrată la deșuri în perioada 01.07.2002-31.12.2004 în sumă de lei, conform anexei nr.3 coloana 3 la raportul de inspecție fiscală, cu influențe asupra profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art.9 alin.7 lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.9.11 și pct.9.8 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002.

De asemenea, societatea a înregistrat și alte descărcări de gestiune de produse finite, prin nota contabilă 711 "Variația stocurilor" = 345 "Produse finite", pentru produse finite considerate degradate aferente trim.III 2002 în sumă de lei și alte descărcări de gestiune fără nici un document justificativ aferente trim. I 2003 în sumă de lei și aferente trim. IV 2004 în sumă de lei, aferent cărora organul de inspecție fiscală a calculat o diferență în sumă de

lei, conform anexei nr.3 coloana 4 la raportul de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.9 alin.7 lit.f) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.9.11 și pct.9.8 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002, art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 și pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004, precum și ale Legii contabilității nr.82/1991, republicată.

Societatea susține referitor la diferența în sumă de lei stabilită suplimentar la variația stocurilor, că nu s-a stabilit dacă diferențele înregistrate s-au și vândut, dacă reprezintă o reală lipsă de gestiune, dacă diminuarea de stoc se poate face prin fenomene naturale, organul de inspecție fiscală a făcut confuzie între cele două modalități de măsurare a lemnului, respectiv Kg și metri cubi, ajungând la o apreciere greșită.

Societatea consideră de asemenea că organul de inspecție fiscală a ajuns la concluzia eronată potrivit căreia descărcările de gestiune în suma de lei sunt nedeductibile fiscal la calcul impozitului pe profit, deoarece pierderile sunt tehnologice și nu comerciale, dovadă că ele nu sunt menționate distinct în facturi.

În drept, art.9 alin.7 lit.f) și lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, aplicabil până la 31.12.2003 se prevede că sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit :

“f) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli;

j) cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii”.

Aceste dispoziții legale se coroborează cu dispozițiile pct.9.8 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit potrivit căroră :

“ 9.8. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 9 alin. (7) lit. f) din lege, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.(...)”

De asemenea, la art.21 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil după 01.01.2004, se specifică :

“ (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru

care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI”; coroborate cu cele ale pct.41 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, unde se specifică :

“ 41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal “.

Totodată, art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată prevede :

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

Potrivit acestor prevederi legale, cheltuielile privind bunurile de natură stocurilor constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare sunt nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Din constatările organului de inspecție fiscală se reține faptul că societatea a înregistrat în contabilitate în contul 346 “Produce reziduale” în corepondență cu contul 711 “Variația stocurilor”, deșeuri în funcție de vânzările lunare efectuate, fără a avea la bază documente justificative privind cantitățile înregistrate, conform coloanei 3 din anexa 3 Situația diferențelor stabilite suplimentar la contul 711, aflată în copie la fila 61 din dosarul cauzei.

Se reține că aceste cantități de deșeuri rezultate din prelucrarea masei lemnoase, neînregistrate în contabilitate, sunt de natura stocurilor degradate a căror deductibilitate fiscală este reglementată de dispozițiile legale mai sus citate, astfel încât organul de inspecție fiscală legal a stabilit că sumă de lei pe perioada 01.07.2002- 31.12.2004, calculată în funcție de cantitățile înregistrate în rapoartele de producție și de prețul de vânzare a acestora, este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

Referitor la descărcările din gestiune sub denumirea de “contragere”, se reține din nota explicativă dată de directorul economic al societății, aflată în copie la fila 62 din dosarul cauzei că aceasta “contragere” reprezintă o pierdere care se aplică masei lemnoase funcție de umiditate, noduri și putregai conform unor STAS - uri și bonificații în cuantum de maximum 10% din cantitatea vândută. Totodată, prin răspunsurile date de directorul economic al societății, nu se precizează concret cât este procent din STAS-uri și cât din bonificații, asupra căror cantități au fost aplicate procentele din STAS-uri și asupra căror cantități au fost aplicate bonificații.

Potrivit constatărilor din raportul de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat nici un document justificativ cu privire la baza de calcul și

procentele aplicate și care au stat la baza înregistrării în contabilitate a acestor descărcări de gestiune.

Având în vedere și faptul că în urma verificării facturilor de vânzare emise a rezultat că aceste bonificații acordate nu sunt menționate distinct în facturi în funcție de cantitate, preț, procent și denumire produs finit, rezultă că organul de inspecție fiscală în mod legal a stabilit ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil, valoarea descărcărilor de gestiune înregistrate fără documente contabile sub denumirea de "contragere" în perioada 01.07.2002-31.12.2005 în sumă totală de lei, conform coloanei 2 din anexa 3 la raportul de inspecție fiscală.

Referitor la suma totală de lei conform coloanei 4 din anexa 3 la raportul de inspecție fiscală aferentă descărcărilor de gestiune de produse finite considerate degradate, înregistrate prin nota contabilă 711 "Variația stocurilor" = 345 "Produse finite", se reține că aceste înregistrări contabile aferente trim.III 2002, trim.I 2003 și trim.IV 2004 nu au avut la bază nici un document justificativ, astfel încât organul de inspecție fiscală legal a stabilit ca nedeductibile la calculul profitului impozabil respectiva sumă, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli și accesoriile aferente.

1.2 Referitor la estimarea valorii tranzacției cu elemente și frize de stejar în sumă de lei

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității estimării veniturilor aferente tranzacției cu elemente și frize de stejar, în condițiile în care aceasta operațiune nu s-a derulat la prețurile de piață.

În fapt, S.C. X a vândut către S.C. A cu factura nr.* cantitatea de 1,99 metri cubi de elemente de stejar și cantitatea de 18.422 metri cubi frize din stejar, la prețuri sub cele practicate către alți clienți, diminuând în acest mod veniturile înregistrate, respectiv baza de calcul a impozitului pe profit.

Organul de inspecție fiscală, în funcție de prețurile practicate către alți clienți a estimat o altă valoare a tranzacției cu S.C. A stabilind diferență la vânzarea către respectiva societate în sumă de lei, în baza prevederilor pct.9.11 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

Societatea sustine referitor la diferența în sumă de lei, că aceasta a fost stabilită de organul de inspecție fiscală, fără a urmări înregistrările din conturile clienților ocazionali, fără să facă distincție între beneficiarii externi și interni astfel a ajuns la o constatare lipsită de obiectivitate și realitate.

În drept, art.27 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit :

“(1) În vederea determinării obligațiilor fiscale, potrivit prevederilor prezentei legi, organele fiscale au dreptul de a controla și de a recalcula adecvat profitul impozabil și impozitul de plată pentru

a) operațiunile care au ca scop evitarea sau diminuarea plății impozitelor

(4) La estimarea valorii de piață a tranzacțiilor vor fi utilizate următoarele metode (...) ”

a) metoda comparării prețurilor, în care prețul de vânzare al contribuabilului se compară cu prețurile practicate de alte entități independente de acesta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile”.

Față de aceste prevederi legale rezulta ca la estimarea bazei de impunere a impozitului pe profit, organele de inspectie fiscala au în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției și informații referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, in lipsa acestora, organele de inspectie fiscala au în vedere datele și informațiile deținute despre contribuabilii cu activități similare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale pct. 9.11 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, unde se specifică :

“9.11. 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.

Sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil reducerile de natură comercială și/sau financiară, acordate clienților, care nu sunt evidențiate distinct în documentele justificative de vânzare, potrivit prevederilor legale în vigoare.

Orice reduceri de natură comercială și/sau financiară pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil trebuie:

a) să fie efective și în sume exacte în beneficiul clientului;

b) să nu constituie în fapt remunerarea unui serviciu sau o contrapartidă pentru o prestație oarecare;

c) să fie acordate în baza unei hotărâri a adunării acționarilor sau asociaților, după caz”.

De asemenea, potrivit pct. 54 din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată :

“ Pentru a putea fi excluse din baza de impozitare, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, prevăzute la art. 18 alin. (3) lit. a) din lege, trebuie să îndeplinească următoarele condiții :

a) să fie efective și în sume exacte in beneficiul clientului ;

b) să nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau o contrapartida pentru o prestație oarecare ;

c) să fie reflectate în facturi fiscale sau în alte documente legale”.

Din constatările organului de inspecție fiscală referitoare la tranzacția cu S.C. A, se reține că au fost constatate diferențe de preț între prețurile de vânzare la elemente și frize de stejar practicate către alți clienți, respectiv S.C. L și S.C. LU prețurile din factura nr.* emisă către S.C. AR. Aceste diferențe reprezintă în fapt reduceri comerciale acordate unui client, care nu au fost evidențiate distinct de societatea contestatoare în respectiva factură, potrivit prevederilor legale mai sus citate.

Având în vedere că prin vânzarea către S.C. AR la preturi inferioare celor practicate cu alți clienți au fost diminuate veniturile înregistrate, respectiv baza de calcul a impozitului pe profit, se reține că organul de inspecție fiscală în mod legal a procedat la estimarea veniturilor aferente acestei tranzacții în sumă de lei pe baza prețului de vânzare mediu practicat la luna decembrie 2002, drept pentru care se va respinge contestația societății pentru impozitul pe profit aferent veniturilor estimate și accesoriile aferente ca neîntemeiată.

2. Referitor la impozitul pe profit aferent vânzării de mijloace fixe sub valoarea neamortizată

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității la calculul impozitului pe profit a diferenței dintre veniturile realizate prin vânzarea de mijloace fixe și cheltuielile înregistrate cu valoarea neamortizată a acestora.

În fapt, S.C. X a vândut în luna mai 2003 un autoturism Dacia 1307 cu factura nr.*, la prețul de lei, fără TVA, suma fiind înregistrată eronat în contul 7641 “Venituri din imobilizări financiare cedate”, în loc de contul 758 “Alte venituri din exploatare”.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că diferența în sumă de lei dintre veniturile realizate prin vânzare și cheltuielile în sumă de lei înregistrate cu valoarea neamortizată în contul 6583 “Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” este nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

În luna februarie 2004 societatea a vândut sub valoarea neamortizată un motostivitor cu factura nr.* la prețul de lei fără taxa pe valoarea adăugată, suma fiind înregistrată în contul 7583 “Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”.

Organul de inspecție fiscală a constatat că diferența în sumă de lei dintre veniturile realizate prin vânzare și cheltuielile în sumă de lei, înregistrate cu valoarea neamortizată sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Totodată în luna decembrie 2004, societatea a vândut un autoturism Volkswagen Golf sub valoarea neamortizată cu factura nr. *, la prețul de lei fără TVA, suma fiind înregistrată în contul 7583 "Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital".

Organul de inspecție fiscală a stabilit că diferența în sumă de lei dintre veniturile realizate prin vânzare și cheltuielile în sumă de lei, înregistrate cu valoarea neamortizată sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit, în conformitate cu prevederile art.42 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea susține că diferența în sumă totală de lei dintre veniturile realizate prin vânzarea de bunuri în perioada mai 2003-decembrie 2004 și cheltuielile înregistrate cu valoarea neamortizată este deductibilă, deoarece Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal permite deductibilitatea, organul de inspecție fiscală dând o greșită interpretare textului de lege invocat.

În drept, art.11 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit cu modificările și completările ulterioare, aplicabil până la 31.12.2003, precizează următoarele :

"(1) Cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale sunt deductibile în limita prevederilor Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare".

Începând cu 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare unde se precizează :

"(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 (...)."

coroborate cu prevederile pct.20 din Ordonanța Guvernului nr.83/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal unde se specifică :

" 20. La articolul 24, alineatul (15) va avea următorul cuprins :

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

rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii."

Potrivit acestor dispoziții legale, cheltuielile aferente achiziționării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării, dar deducerea valorii rămase neamortizate este permisă în cazul vânzării de mijloace fixe, **în situația în care acestea sunt vândute prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii.**

Din analiza facturilor de vânzare a mijloacelor fixe reies următoarele :

- cu factura nr.* aflată la fila 77 din dosarul cauzei a fost vândut autoturismul Dacia 1307 către persoana fizică K
- cu factura nr.*, aflată la fila 79 din dosarul cauzei a fost vândut un motostivuator către firma italiană LA
- cu factura nr.* a fost vândut un autoturism Volkswagen Golf către S.C.T

Totodată se reține din constatările organului de inspecție fiscală faptul că la datele de scoatere din gestiune a mijloacelor fixe vândute, respectiv 28.05.2003, 29.02.2004 și respectiv 31.12.2004, valoarea neamortizată înregistrată în contul de cheltuieli "Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital" era în toate cele trei cazuri mai mare decât veniturile realizate din vânzarea respectivelor mijloace fixe.

Afirmația societății potrivit căreia Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal permite deductibilitatea, organul de inspecție fiscală dând o greșită interpretare textului de lege invocat, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece valoarea rămasă neamortizată, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, este deductibilă la calculul profitului impozabil numai în situația în care acestea sunt valorificate prin unități specializate sau prin licitație organizată potrivit legii, or în cazul în speță, societatea contestatoare nu aduce în susținere documente prin care să probeze că ar fi vândut respectivele mijloace fixe prin unități specializate, sau prin organizarea de licitații, astfel cum o cere textul de lege mai sus citat.

În concluzie, suma totală de lei, conform anexei nr.3 la raportul de inspecție fiscală, aflată la fila 61 din dosarul cauzei calculată de organul de inspecție fiscală ca diferență între veniturile realizate din vânzarea celor trei mijloace fixe și cheltuielile înregistrate cu valoarea neamortizată a acestora este nedeductibilă la calculul profitului impozabil din perioada verificată, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli și accesoriile aferente.

3. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu deplasarea și diurna

Agencia Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor cu deplasarea și diurna, în condițiile în care ordinele de deplasare în baza cărora s-a făcut decontarea nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, fiind incomplete.

În fapt, S.C. X a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în contul 625 "Cheltuieli de deplasare" suma de lei reprezentând contravaloarea unor ordine de deplasare decontate în perioada iulie 2002-august 2005, care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, conform anexei nr.9 la raportul de inspecție fiscală, aflată la fila 76 din dosarul cauzei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, aceste cheltuieli de deplasare în sumă totală de lei, înregistrate în baza unor ordine de deplasare incomplete, în baza prevederilor Legii contabilității nr.82/1991 republicată.

Societatea consideră că documentele prezentate justifică cheltuielile cu deplasarea și diurna.

În drept, la art.9 alin.7 lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, aplicabil până la 31.12.2003 și la art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil după 01.01.2004, se specifică :

"(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";

coroborate cu prevederile art.7 alin.1 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit și art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora :

"(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".

De asemenea, art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată prevede :

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

Totodată potrivit prevederilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.425/1998, menținute prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/14.12.2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, **ordinul de deplasare – delegație** – cod 14-5-14 :

" 1. Servește ca :

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;

- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;

- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;

- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale în numerar.(...)

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- **denumirea unității;**

- **denumirea și numărul formularului;**

- **numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;**

- **data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație; ștampila unității; semnătura conducătorului unității;**

- **ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;**

- **cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;**

- **numărul și data chitanței pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;**

- **semnături: conducătorul unității, controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, titularul de avans”.**

Din analiza cheltuielilor cu deplasarea și diurna cuprinse în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală, aflată la fila 76 din dosarul cauzei, reiese că ordinele de deplasare decontate în perioada verificată sunt incomplete, în sensul că din conținutul lor lipsesc informații obligatorii, prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv **lipsa ștampilei unității unde a fost delegat, semnatura titular, număr de înregistrare, lipsa denumirii societății emitente, ștampila unității emitente, semnatura titular, ora sosirii și ora plecării, lipsa numelui persoanei delegate.**

În concluzie, ordinele cuprinse în anexa nr.9 la raportul de inspecție fiscală din 22.20.2007 nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, necesară în justificarea deductibilității la calculul profitului impozabil, astfel încât organul de inspecție fiscală în mod legal nu a acordat deductibilitate acestor cheltuieli la calculul impozitului pe profit din perioada iulie 2002-august 2005, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru impozitul pe profit aferent acestui tip de cheltuieli și accesoriile aferente.

Din adresa Direcției generale a finanțelor publice nr.* înregistrată sub nr.* rezultă că impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu materia primă și transport este în sumă de lei cu majorări de întârziere aferente în sumă de lei și penalități aferente în sumă de lei.

Având în vedere că în sarcina contestatoarei a fost reținut un debit de natura impozitului pe profit în sumă de lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere, se reține că S.C. X datorează și suma de lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", motiv pentru care contestația societății referitoare la acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată .

4. Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu materia primă și de transport

cauza supusa soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța asupra deductibilității acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care din Raportul de inspecție fiscală nr.* care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.* nu rezultă care sunt documentele legale pe care societatea contestatoare nu le-a prezentat în justificare.

Perioada supusă verificării este mai 2004 - noiembrie 2005.

În fapt, S.C. X a înregistrat la cheltuieli deductibile fiscal în perioada verificată, o serie de cheltuieli cu materia primă respectiv masă lemnoasă și cheltuieli de transport, în sumă totală de lei, conform anexei nr.17 la raportul de inspecție fiscală.

Organul de inspecție fiscală a stabilit ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit, aceste cheltuieli cu materia primă și de transport, în baza prevederilor art. 21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Societatea contestatoare susține că organul de inspecție fiscală nu indică criteriile în baza cărora a ajuns la concluzia că facturile emise de furnizorii de materii prime nu îndeplinesc condiția de document justificativ, cu atât mai mult cu cât și în cazul unor materii prime achiziționate fără acte justificative, societatea are obligația înregistrării lor în contabilitate.

Mai mult, societatea arată că afirmațiile organului de inspecție fiscală sunt de circumstanță, deoarece acesta cunoștea că marfa s-a plătit, s-a transportat, s-a preluat și s-a prelucrat și invocă Decizia nr.* pronunțată în dosarul nr.* de către Înalta Curte de Casație și Justiție.

În drept, art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal prevede că :

“ (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 ”.

Prevederile legale sus menționate se coroborează cu cele ale pct.2.4 din Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene în vigoare în perioada verificată :

“ 2.4. - *Documentele justificative cuprind, cel puțin, următoarele elemente principale:*

a) denumirea documentului;

b) denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul;

c) numărul și data întocmirii acestuia;

d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice (când este cazul);

e) conținutul operațiunii economice și, dacă este cazul, temeiul legal al efectuării acesteia;

f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate;

g) numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz;

h) alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate”.

Din coroborarea textelor legale sus menționate rezultă că în materia impozitului pe profit, **factura, ca document contabil justificativ trebuie să cuprindă toate elementele** prevăzute la pct.2.4 din Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, mai sus citat, menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Se reține că organele de inspecție fiscală și-au întemeiat neacordarea deductibilității la calculul profitului impozabil a cheltuielilor în sumă totală de lei înscrise în facturile de materii prime și transport din anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală, numai pe constatarea potrivit căreia : *“aceste facturi fiscale nu îndeplinesc condițiile de document justificativ deoarece nu sunt considerate documente legale de proveniență, conform art.5 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997, iar conform art.6 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997, operațiunile consemnate în aceste facturi nu pot fi înregistrate în contabilitate”*, așa cum reiese din Cap. III 1 referitor la impozitul pe profit din Raportul de inspecție fiscală nr. *

Or, art.5 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a

normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, precizează că : “ *Modelele formularelor tipizate comune și specifice în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată, aprobate de către Ministerul Finanțelor în baza art. 4, precum și cele prevăzute în anexa nr. 2 la Hotărârea Guvernului nr. 768/1992 cu privire la reglementarea folosirii și gestionării formularelor tipizate comune și specifice în legătură cu aplicarea taxei pe valoarea adăugată rămân valabile până la data de 31 martie 1998*”, iar art.6 din același act normativ specifică :

“ *Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență*”.

În aceste condiții, se reține că organele de inspecție fiscală nu prezintă detaliat modul de aplicare a celor două articole de lege suscitade în încadrarea documentelor prezentate de societatea contestatoare.

Mai mult, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, Secțiunile Unite ale Inaltei Curți de Casație și Justiție s-au pronunțat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi fiscale care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adăugată, respectiv asupra bazei impozabile de calcul a impozitului pe profit în sensul că : “***taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată***” .

Aceasta decizie fiind dată în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.4 lit.f), art.145 alin.8 lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.2 din Legea contabilității nr.82/1991, articole de lege invocate în speță, se va reține în cauză faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor înscrise în facturi fiscale este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor.

Referitor la calitatea de document justificativ a facturilor prezentate de S.C. X se reține că din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, nu rezultă că s-a avut în vedere caracterul special al operațiunilor economice ce au avut ca obiect masa lemnoasă.

Prin urmare, sub aspectul documentelor ce se impuneau a fi completate într-o astfel de operațiune, Legea nr.26/24.04.1996 privind Codul silvic la art.76 prevede :

“ Materialele lemnoase vor putea fi transportate de la locul de recoltare sau de depozitare numai însoțite de documente de proveniență, pe toată durata transportului, din care să rezulte cu certitudine legalitatea provenienței acestora.

Prin materiale lemnoase se înțelege lemnul rotund sau despicat de lucru și lemnul de foc, obținute ca rezultat al aplicării tăierilor autorizate de produse principale, secundare, accidentale și din acțiuni de igienizare a pădurilor, cheresteaua, precum și lemnul ecarisat sau cioplit, lemnul brut, prelucrat sau semifabricat”.

În speță sunt incidente și prevederile din Anexa nr.1 cuprinzând norme la Hotărârea Guvernului nr.427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, unde la art.2 lit.c) și e) se prevede :

“ În sensul prezentelor norme, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații : (...;

*c) **document de proveniență** - document care certifică localizarea sursei de unde au fost obținute materialele lemnoase; (...)*

*e) **aviz de însoțire** - document care însoțește materialul lemnos, cu scopul de a atesta proveniența legală a acestora, pe perioada transportului și/sau pe perioada depozitării ”,*

coroborate cu dispozițiile art.6 alin.1 și alin.2 și art.7 alin.1 din același act normativ conform cărora :

“Art.6 (1) Factura fiscală pentru materiale lemnoase se folosește numai atunci când vânzătorul este persoană impozabilă plătitoare de taxă pe valoarea adăugată și este documentul secundar de proveniență pentru:

a) masa lemnoasă pe picior comercializată între persoane juridice;

b) materiale lemnoase comercializate între persoane juridice.

(2) La completarea facturilor fiscale prevăzute la alin. (1) se aplică reglementările specifice din domeniul financiar-fiscal.(...).

*Art.7 (1) Documentul de însoțire a materialelor lemnoase pe durata transportului cu orice mijloc de transport este **avizul de însoțire pentru materiale lemnoase**, denumit în continuare aviz de însoțire.”*

Conform dispozițiilor art.6 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr. nr.427/2004 suscitată, la completarea facturilor fiscale pentru materiale lemnoase se aplică reglementările specifice din domeniul financiar-fiscal, respectiv cele prevăzute la Anexa nr.1 catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă la Hotărârea Guvernului nr.831/1997, în vigoare în perioada verificată, potrivit cărora :

“Avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A)

Formular cu regim special de tipărire, înseriere și numerotar (...) servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;

- document ce stă la baza întocmirii facturii; (...)

Factura fiscală (cod 14-4-10/A)

Formular cu regim special de înscriere și de numerotare.(...)

2. Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, de către compartimentul desfacere sau alt compartiment desemnat **pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente tipizate care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de compartimentul emitent.**

*Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării, datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, produsele și mărfurile livrate sunt însoțite, pe timpul transportului, de avizul de însoțire a mărfii. **În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură***”.

Din analiza facturilor de achiziție materii prime și transport cuprinse în anexa nr.17 la Raportul de inspecție fiscală nr.*, existentă în copie la dosarul cauzei, rezultă că o parte din aceste facturi nu au completată rubrica prevăzută în formularul de factură cu numărul și data avizului de însoțire a mărfii, element esențial pentru corelarea documentelor de livrare. Exemplificăm cu facturile nr.*

Totodată la art. 94 alin.2 și alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată se prevede :

“ (2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții :*

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

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse ;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale. [...]*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevazute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la :*

a) **examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului ; [...]**“.

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale; [...]*“.

Potrivit acestor dispoziții legale, pentru stabilirea corectă a obligațiilor fiscale din perioada verificată, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a examina, analiza facturile de achiziție materii prime și transport cuprinse în anexa nr.17 la Raportul de inspecție fiscală nr.* din punctul de vedere al

completării elementelor obligatorii prevăzute de formularul de factură, ținând cont și de reglementările specifice aplicabile facturilor fiscale pentru materiale lemnoase.

Față de cele reținute mai sus și având în vedere că organul de inspecție fiscală a stabilit lipsa calității de document justificativ pentru acordarea deductibilității la calcul profitului impozabil, pentru facturile de achiziție materii prime și transport din anexa nr.17, fără o analiză completă a elementelor obligatorii prevăzute de lege, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră : *“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* urmând să se desființeze parțial Decizia de impunere nr.* pentru suma totală de lei reprezentând : lei impozit pe profit și lei majorări de întârziere aferente, așa cum rezultă din adresa Direcției generale a finanțelor publice nr.*, înregistrată sub nr.*, cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit decizia de impunere parțial desființată pentru același tip de impozit, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii, în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

La reverificare, organul de inspecție fiscală va analiza toate facturile fiscale din anexa nr.17 la Raportul de inspecție fiscală nr.*, precum și documentele doveditoare aferente acestora, pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, funcție de care vor stabili impozitul pe profit datorat și accesoriile aferente.

În ceea ce privește afirmatia contestatoarei potrivit căreia *“în mod ușuratec organul de control constatând că aceste trei societăți nu mai ființează, dar ființau la data achiziționării materiilor prime, ajunge la concluzia potrivit căreia culpa îi aparține contestatoarei ”*, invocând în acest sens Decizia nr. * emisa de Inalta Curte de Casație și Justiție pronunțată în dosarul nr. * se reține că această decizie nu poate fi luată în considerare întrucât în sistemul de drept din România precedentul judiciar nu constituie izvor de drept, decizia fiind aplicabilă doar pentru speța care face obiectul dosarului nr.*

5.Referitor majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei

Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra legalității stabilirii de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care societatea figurează cu taxa pe valoarea adăugată de plată, iar prin contestație nu se aduc argumente și documente de natură să contrazică starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în perioada 01.07.2002-30.09.2006 societatea a beneficiat de rambursări de taxa pe valoarea adăugată, astfel că în urma reconstituirii efectuate de organul de inspecție fiscală a reieșit că în anumite perioade societatea a avut taxa pe valoarea adăugată de plată.

Pentru perioadele când societatea a figurat cu taxa pe valoarea adăugată de plată, organul de inspecție fiscală a calculat accesorii în sumă totală de lei din care majorări de întârziere în sumă de lei și penalități în sumă de lei, în temeiul prevederilor Ordonanței Guvernului nr.61/2003 privind colectarea creanțelor bugetare, Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și Legii nr.210/2005 cu cotele prevăzute de HG nr.874/2002, HG nr.1513/2002, HG nr.67/2004, HG nr.784/2005, conform anexei nr.32 la raportul de inspecție fiscală, aflată la fila 118 din dosarul cauzei.

Prin contestație, referitor la majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, societatea susține că acestea au fost motivate de organul de inspecție fiscală prin neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată, prin deducerea fără a avea la bază documente justificative și a taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsei din gestiune a produselor finite, fără să conteste valoarea taxei pe valoarea adăugată și fără să aducă argumente referitoare la aceasta.

În drept, până la 31.12.2003 erau aplicabile prevederile Ordonanței Guvernului nr.61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare care la art.169 prevede :

„(1) În toate actele normative în care se face referire la majorări de întârziere și/sau majorări aceste noțiuni se înlocuiesc cu noțiunea de dobânzi, coroborate cu prevederile art.33 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabile până la 31.12.2003 :

“ Pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, persoanele impozabile datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere calculate conform legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor “.

Începând cu 01.01.2004 sunt aplicabile prevederile art.115 alin.1 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată unde se precizează :

“ Art. 115 Dobânzi

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

Art.120 Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate

de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor “.

Din analiza anexei nr.32 la raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.*, aflată la fila 118 din dosarul cauzei, reiese că urmare inspecției fiscale, pe anumite perioade cuprinse în perioada verificată societatea a figurat cu taxa pe valoarea adăugată de plată.

Fată de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că organele de inspecție fiscală legal au procedat la calculul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată de plată datorată de societatea contestatoare în perioada verificată, drept pentru care se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația societății pentru majorările de întârziere în suma de lei și penalitățile în sumă de lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei în temeiul art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Hotărârea Guvernului nr.831/1997, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.425/1998, Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/14.12.2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, pct.2.4 din Ordinul nr.306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene în vigoare, art.9 alin.7 lit.f) și lit.j), art.11 și art.27 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.9.8 și pct.9.11 din Hotărârea Guvernului nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, art.33 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.54 din Hotărârea Guvernului nr.598/2002, art.21 alin.4 lit.c), lit.f), art.24 alin.15 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.20 din Ordonanța Guvernului nr.83/2004 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.41 din HG nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Legii nr.571/2003, art.169 din Ordonanța Guvernului nr.61/2003 privind colectarea creanțelor bugetare, art.76 din Legea nr.26/24.04.1996 privind Codul silvic, art.2 lit.c) și e) din Hotărârea Guvernului nr.427/2004 pentru aprobarea Normelor privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, art.115 alin.1 și art.120 alin.1 coroborate cu art.94 alin.2, art.216 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de S.C. X pentru suma totală de lei reprezentând :

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

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.*emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru suma totală de lei reprezentând :

- impozit pe profit ;
 - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit ,
- urmând ca organul de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea facturilor din anexa nr.17 la raportul de inspecție fiscală în vederea stabilirii stării de fapt fiscale, conform punctului 4 din prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel, în termen de 6 luni de la comunicare.