



**MINISTERUL FINANTELOR**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
Direcția Generală  
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54 int.2036  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr.322/ 2010**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**SC .X. SRL** din .X.,  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.907777/20.05.2010

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr.X./10.05.2010, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.907777/20.05.2010, asupra contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. din localitatea .X., str. X Triaj, nr.X Jud. .X., J08/.X./1994, CUI ROX.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/16.03.2010, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X încheiat în data de 26 februarie 2010 de către organele de inspecție fiscală ale Activității de Inspecție Fiscală .X., prin care s-au stabilit obligații suplimentare de plată în sumă totală de **X lei**, din care:

- impozit pe profit în suma de X lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în suma de X lei;
- taxa pe valoarea adăugată în suma de X lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în suma de X lei.

Societatea solicită în același timp anularea măsurilor dispuse prin *Dispoziția privind măsurile stabilite de echipa de inspecție fiscală nr.X/26.02.2010.*

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

cu modificarile și completările ulterioare, în raport de data primirii Deciziei de impunere nr..X./16.03.2010, respectiv **22.03.2010**, potrivit stampilei aplicata de contestatoare pe adresa de înaintare a actelor administrative fiscale nr..X./17.03.2010, anexata in copie la dosarul cauzei, și de data depunerii contestatiei la D.G.F.P. .X./ – Activitatea de Inspectie Fiscală, respectiv **20.04.2010**, asa cum rezulta din ștampila registraturii acestei institutii aplicata pe originalul contestatiei.

Constatând ca sunt întrunite conditiile prevazute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

### **I. Prin contestatia formulata, SC .X. SRL sustine urmatoarele:**

#### **A.Actul de control este nelegal pentru urmatoarele motive de procedura de ordin general :**

1) Organele de inspectie fiscala nu au respectat prevederile legale in materia prescriptiei extinctive:

Societatea sustine ca intrucat inspectia fiscala a inceput, asa cum se arata chiar in pagina 1 a Raportului de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010, la data de 27.10.2009, organul de inspectie fiscala avea dreptul sa stabileasca obligatii fiscale numai pentru perioada care a inceput sa curga dupa data de 01.01.2004, obligatiile fiscale pentru perioada noiembrie 1999 – decembrie 2003 fiind stabilite eronat, intrucat conform prevederilor legale aplicabile in materia prescriptiei, respectiv art.90 alin.3, art.91 si art.92 alin.2 din OG nr.92/2003 din Codul de procedura fiscala, *nu se putea emite decizii de impunere cu privire la perioada anterioara, pentru ca dreptul de a lua o astfel de masura era prescris.*

De asemenea, societatea mentioneaza faptul ca organele de inspectie fiscala au efectuat mai multe verificari in perioada scursa pana la expirarea termenului de prescriptie fara a emite o decizie de impunere in perioada in care acest drept nu era prescris.

2) Organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile art.213 alin.3 din Codul de procedura fiscala, respectiv nu se putea crea, urmare reverificarii dispuse de catre organele de solutionare a contestatiei, o situatie mai grea contribuabilului decat cea stabilita prin primul act de control.

Astfel, societatea arata ca in anul 2005 organele de inspectie fiscala in urma controlului efectuat la **SC .X. SRL** pe perioada 1999-2004 au emis Procesul verbal de control nr..X./18.01.2005. Acest proces verbal a fost contestat, iar in

data de 20.07.2006 Directia Generala a Finantelor Publice .X./ a dispus desfiintarea acestuia, urmand sa se efectueze un nou control pentru aceiasi perioada si aceleasi impozite.

Urmare verificarii efectuate s-a creat o situatie mai grea societatii, deoarece sumele stabilite cu titlu de TVA si impozit pe profit prin decizia de impunere sunt de aproximativ 8 ori mai mari decat cele stabilite prin procesul verbal initial.

Astfel, in baza art.213 alin.3 din Codul de procedura fiscala societatea solicita sa se constate *“nelegalitatea actului de control si sa se dispuna desfiintarea deciziei de impunere.”*

**3)** Referitor la desfasurarea inspectiei fiscale condusa de inspectorii x si x in perioada 27.10.2009-26.02.2010 contestatoarea sesizeaza ca nelegale urmatoarele aspecte :

- refuzul organelor de inspectie fiscala de a accepta discutii cu reprezentantii firmei de contabilitate care au refacut evidenta contabila ca urmare a dispozitiei de masuri data in anul 2005 de catre organele de inspectie fiscala,

- refuzul organelor de inspectie fiscala de a lua in considerare documente justificative ce au fost prezentate de societate, documente care nu au fost mentionate in actele de control, inclusiv solicitarea unor documente incheiate cu mult inainte de perioada supusa verificarii pentru care nu exista obligatia legala de pastrare;

- neprezentarea concluziilor finale, a sumelor si problemelor identificate, conform art.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, ceea ce a condus la imposibilitatea prezentarii de dovezi si obiectiuni;

- solicitarea unor documente justificative care nu sunt prevazute de legislatia in vigoare;

- *aplicarea in mod abuziv si cu rea credinta a legislatiei cu privire la prescriptia extinctiva [...], astfel incat societatea nu are drept de deducere pentru operatiuni mai vechi de anul 2000 (pg.45, 60) dar in acelasi timp si stabilirea de TVA “nedeductibila si colectata [...] (pg.14, 20, 30, 50 si 55)”.*

**B. Pe fondul cauzei societatea considera ca toate constatările organelor de inspectie fiscala sunt eronate.**

**1. Referitor la TVA deductibila**

**Societatea contesta TVA stabilita ca nedeductibila in suma de .X./ lei sustinand urmatoarele:**

**a) Cu privire la TVA in suma de .X./ lei:**

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea contestatoare a achizitionat servicii de la diversi furnizori pentru un numar de 23 de facturi fiscale, la cumparator fiind inscrisa societatea SC .X./ SRL, stabilind ca aceste servicii au fost achizitionate in numele altei persoane.

Societatea mentioneaza faptul ca organele de inspectie fiscala "*fac o grava confuzie intre cele doua societati .X. SRL si SC .X./ SRL atribuind acesteia din urma achizitiile respective.*" SC .X./ SRL are codul fiscal X, iar activitatea a fost suspendata pana la data de 15.01.2006.

In sustinere, societatea anexeaza la dosarul contestatiei documente prin care demonstreaza ca achizitiile au fost efectuate pentru SC .X. SRL, respectiv:

- act aditional nr.X/07.07.1999 la contractul X incheiat cu SC .X./ SA,
- certificat constatator pentru SC .X./ SRL,
- factura nr..X//16.11.2000 emisa de SC .X./ SRL,
- factura nr..X//21.11.2000 emisa de SC .X./ SA, nota de receptie, avize de expeditie,
- factura nr..X//25.09.2000 emisa de SC .X./SRL,
- factura nr..X//01.08.2002 emisa de SC .X./ SRL, nota de receptie si comanda emisa,
- factura nr..X//17.11.2000 emisa de .X./ SRL, nota de receptie si procesul verbal de receptie,
- contract incheiat cu SC .X./ SA, facturi emise, desfasuratoarele la acestea, comenzile emise,
- facturi SC .X./ SA SRL, .X. SRL impreuna cu comenzile emise.

Societatea mentioneaza ca nu contesta faptul "*ca anumite documente nu au fost intocmite complet de catre furnizorii nostri, lipsind uneori mentiuni cu privire la codul fiscal, denumirea completa ori adresa*" dar sustine ca "*aceasta era practica in acea perioada*".

Mai mult, societatea arata ca organele de inspectie fiscala care au incheiat procese verbale de control in perioada 1998 - 1999, ce au avut ca obiect rambursarea TVA au acordat societatii dreptul la deducere pentru astfel de facturi care prezentau anumite deficiente.

De asemenea, contestatoarea mentioneaza faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit eronat neacordarea dreptului de deducere pentru operatiuni care s-au petrecut cu aproape 10 ani in urma, aceasta fiind o masura excesiva ce atrage calculul unor majorari de intarziere uriase pentru niste conditii minore de forma .

Astfel, societatea contestatoare solicita anularea pct.1 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 unde organele de inspectie fiscala stabilesc in

mod eronat TVA nedeductibila in suma de .X. lei, invocand in sustinerea cauzei prevederile OG nr.3/1992 si HG nr.512/1998.

**b) Cu privire la TVA in suma de .X. lei:**

Pentru perioada octombrie 1999 - iunie 2000 organele de inspectie fiscala eronat au stabilit TVA nedeductibil in suma de .X. lei aferenta facturilor emise de furnizorii de servicii de constructii SC .X. SRL si SC .X. 2000 SRL.

Societatea mentioneaza faptul ca a prezentat organelor de inspectie fiscala originalul contractului incheiat cu SC .X. SRL nr..X./ 03.03.2009, dar nu a fost luat in considerare cu toate ca acesta producea efecte si pentru perioada verificata.

Referitor la cele 4 facturi emise de catre SC .X. SRL societatea prezinta la dosarul contestatiei doua situatii de lucrari pentru suma totala de .X. lei precum si procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor din data de 17.12.1999.

Referitor la cele 6 facturi emise de catre SC .X. 2000 SRL din perioada ianuarie 2000- iunie 2000, societatea contestatoare prezinta o situatie de lucrari in valoare totala de .X. lei.

Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au trecut in mod gresit valoarea facturii nr..X./27.01.2000 ca fiind in suma de .X. lei in loc de .X. lei.

De asemenea, referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala *au acuzat societatea ca nu a tinut o evidenta separata pentru fiecare mijloc fix*, societatea mentioneaza ca in urma corespondentei purtate cu Ministerul Finantelor a procedat la efectuarea unei evaluari in baza careia sa se defalce obiectivul in contabilitate, raport care nu a fost solicitat de catre organele de inspectie fiscala, intrucat "*nu facea parte din perioada controlata*".

Societatea sustine ca nu are nici o relevanta in stabilirea dreptului de deducere a TVA faptul ca nu a prezentat inventarierea patrimoniului pentru imobiliarile in curs, intrucat nu exista nici o prevedere legala care sa limiteze dreptul la deducere numai pentru situatiile in care se efectueaza inventarierea imobiliarilor in curs.

Referitor la calitatea de platitor de TVA a furnizorilor, societatea contestatoare precizeaza ca a detinut aceste dovezi in conformitate cu prevederile OG nr.3/1992 si OG nr.17/2000, dar termenul maxim de detinere este de 5 ani conform Legii nr.82/1991 respectiv pct.53 din OMF nr.3512/2008.

Mai mult, societatea sustine ca legislatia in vigoare la data achizitiilor (OG nr.3/1992 si OUG nr.17/2000) nu prevedea nedeductibilitatea TVA daca societatea nu detinea dovada de platitor a furnizorului, aceasta sanctiune a aparut

in mod expres prin Legea nr.345/2002 art.29 lit.b si a fost abrogata incepand cu data de 01.01.2004 prin Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la neinscrierea sumei TVA pe facturile primite, societatea contestatoare mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au anulat eronat dreptul de deducere a TVA, intrucat inspectia fiscala a fost facuta dupa aproximativ 10 ani de la data efectuarii operatiunilor economico-financiare.

Societatea contestatoare mentioneaza ca factura in cauza cuprinde valoarea TVA, chiar daca nu a fost mentionata pe aceasta si a fost achitata furnizorului.

Astfel, societatea solicita anulara pct. 2 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010, referitor la anulara dreptului de deducere in suma de **.X. lei** pentru facturile emise de furnizorii SC .X. SRL si SC .X. 2000 SRL.

#### **c) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

Pentru perioada 03.10.2000-13.10.2003 organele de inspectie fiscala eronat au stabilit TVA nedeductibila in baza art.19 din OG nr.17/2000 si art.62 din Legea nr.345/2002, pentru suma de .X. lei aferenta unui numar de 4 facturi.

Pentru facturile fiscale nr. .X./03.10.2000 si nr. .X./14.10.2003 societatea sustine ca *“a detinut originalele acestor facturi”*, insa acestea au fost ridicate de catre organele de cercetare penala, prezentand in acest sens un proces verbal din 23.02.2005 privind actele solicitate de organele de ancheta in sustinerea unei plangeri.

Facturile fiscale originale nr. .X./03.10.2003 si nr. .X.X./ 13.10.2003 emise de SC .X.SA *“au fost depuse la societatea de asigurare UNITA”* pentru a putea incasa despagubirea din asigurari.

Astfel, contestatoarea solicita anulara pct.3 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.07.2010, referitor la acordarea dreptului de deducere pentru suma de .X. lei.

#### **d) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

Pentru cele 4 facturi fiscale emise in luna decembrie 2001 de catre SC .X. AP SRL, societatea mentioneaza ca indeplineste toate conditiile pentru deducerea TVA in suma de .X. lei, prezentand urmatoarele argumente si documente:

- contractul si facturile fiscale in original au fost ridicate de catre organele de cercetare penala conform adresei nr..X./10.02.2005,

- nu este nevoie de alte documente justificative in afara de facturi si contractul de prestari de servicii, intrucat furnizorul a actionat in judecata societatea pentru plata acestora. Astfel, prin sentinta nr..X./c din dosarul

nr.X/2004 pronuntata in sedinta publica din 17.11.2004 instanta a stabilit in sarcina societatii contestatoare suma de .X. lei.

- anexeaza copie dupa dovada calitatii de platitor de TVA a furnizorului SC .X. AP SRL.

Astfel, contestatoarea solicita anulara pct.4 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010.

### **e) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

Societatea contestatoare mentioneaza ca organele de inspectie fiscala in mod eronat nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma totala de .X. lei aferenta facturilor primite de la furnizorii FF .X. SRL, .X. SRL, SC .X. IMPORT EXPORT SRL, SC SC .X. SRL in perioada 29.12.1999-03.10.2003.

**e.1)** Astfel, referitor la serviciile prestate de FF .X. SRL, societatea arata ca pentru fiecare prestare au fost intocmite comenzi distincte. Furnizorul a efectuat servicii de deratizare pentru punctul de lucru al contestatoarei din .X., aceste servicii nefiind investitii la spatiile inchiriate asa cum au constatat organele de inspectie fiscala.

In sustinere societatea ataseaza contestatiei factura fiscala nr.X./27.03.2002, referatul personalului societatii de la punctul de lucru din .X., comanda si procesul verbal de receptie intocmit cu furnizorul pentru lucrarile de deratizare efectuate.

**e.2)** Referitor la facturile emise de SC .X. SRL in perioada decembrie 1999-martie 2000 ce prezinta TVA in suma de **.X. lei**, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au retinut ca "*societatea nu a facut dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si ca sunt destinate activitatii economice desfasurate de societate.*"

Societatea mentioneaza ca SC .X. SRL a fost desemnata pentru a obtine autorizatiile de comisionar in vama pe langa birourile din .X., .X., .X./, .X. si .X., conform contractului de prestari servicii din data de 30.09.1998, dar in mod eronat organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare acest contract, intrucat "*nu face parte din perioada supusa controlului.*"

In sustinere, societatea anexeaza "*documentatiile intocmite de prestator care nu au constat numai in scolarizarea anumitor persoane asa cum in mod gresit sustin organele de control.*"

**e.3)** Referitor la facturile emise de SC .X. IMPORT EXPORT SRL in perioada ianuarie – martie 2002 cu TVA in suma de .X. lei, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au sustinut ca "*nu s-a facut dovada ca serviciile au fost prestate efectiv si ca sunt destinate activitatii economice desfasurate de societate.*"

In sustinerea cauzei, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

SC .X. SRL a desfasurat activitate de identificare a clientilor, de pregatire a documentatiei de vamuire si punerea la dispozitie a marfurilor pentru reprezentantul SC .X. SRL conform contractului incheiat. De altfel, pe fiecare factura emisa de furnizor se afla inscrisa Declaratia vamala de import pentru care s-au prestat serviciile.

Astfel, societatea contestatoare precizeaza ca *“detine toate documentele justificative conform art.18 din OG nr.3/1992 si art.19 din OUG nr.17/2000”*.

**e.4)** referitor la facturile emise de SC SC .X. SRL in perioada noiembrie 2002 – octombrie 2003, pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit TVA in suma de .X. lei nedeductibila intrucat societatea nu detine factura fiscala originala, iar serviciile nu sunt aferente activitatii economice, societatea sustine ca *“echipa de inspectie fiscala se afla din nou in eroare, prin faptul ca noi nu am declarat niciodata ca aceste prestari ar sta la baza accesarii de fonduri europene.”* In sustinere, societatea ataseaza copie dupa contractul de prestari servicii si dupa procesele verbale de predare a lucrarilor.

Astfel contestatoarea sustine anularea pct.5.4 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010, referitoare la acordarea dreptului de deducere pentru suma de .X. lei

#### **f.) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

Pentru TVA in suma de .X. lei aferenta unui numar de 13 facturi fiscale de achizitie de combustibil de la SC .X. IMPORT EXPORT SRL in perioada 09.08.2003-24.12.2003, societatea sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA pe motiv ca aceste facturi nu contin centralizatoare cu numar auto care a alimentat, cantitatea de combustibil alimentata, data alimentarii si numele soferului care a facut alimentarea *“in conditiile in care societatea noastra detine toate deconturile de deplasare ale angajatilor [...]”*, iar achizitiile de carburant au fost folosite in scopul operatiunilor taxabile.

Mai mult, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au verificat temeinic corespondenta dintre facturile primite, centralizatoarele de alimentare, deconturile soferilor, existenta Hotararii nr.16/17.05.2006 emisa de Comisia de arbitraj comercial de pe langa Camera de Comert a judetului .X. unde se specifica *“[...] facturile au fost emise pe baza borderourilor de alimentare, intocmite de reclamanta in conformitate cu prevederile contractului.”*



Contestatoarea, solicita pe cale de consecinta anularea pct.6 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 si acordarea dreptului de deducere pentru suma de .X. lei.

**g) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

Pentru TVA in suma de .X. lei organele de inspectie fiscala au anulat eronat dreptul la deducere a TVA pentru facturile emise de furnizorii SC .X.SRL, SC SC .X. IMPEX SRL, SC SC .X. IMPEX SRL, SC .X. PROD SERV SRL, SC .X.IMPEX SRL, SC .X.SRL pe motiv ca nu au fost respectate prevederile art.14 lit.d din OG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL a efectuat o serie de achizitii in folosul SC .X. SRL, societatea mentioneaza:

- nu s-au efectuat plati in contul altei persoane, ci s-au desfasurat operatiuni in cont si in nume propriu pentru care s-au achizitionat materiale pentru efectuarea unor lucrari la punctul de lucru inchiriat,

- pentru a se putea aplica prevederile art.14 lit.d din OG nr.17/2000 ar fi trebuit ca societatea sa achite facturile in numele clientului iar apoi sa emita factura de decontare pentru incasarea sumelor astfel achitate,

- materialele achizitionate de la .X. .X., SC .X. IMPEX si .X. IMPEX au fost folosite la punctul de lucru din .X. si au fost necesare realizarii obiectului de activitate – comisariat in vama,

- materialele achizitionate de la .X. PROD SERV, .X.au fost folosite la punctul de lucru din .X., in conformitate cu comenzile atasate la facturi,

- mai mult, investitiile efectuate au fost receptionate de catre o comisie de receptie conform procesului verbal de receptie, iar sustinerile organelor de inspectie fiscala in ce priveste modul de tinere a evidentei contabile nu au legatura cu dreptul de deducere a TVA.

Referitor la faptul ca societatile .X.si SC .X. IMPEX nu au fost inregistrate in evidenta MFP, societatea precizeaza ca *“organele de control au analizat superficial informatiile primite de la Registrul Comertului”*, ori *“organul de control avea obligatia de a face verificari incrucisate si de a sanctiona persoanele vinovate din cadrul societatii emitente.”*

Astfel, contestatoarea solicita anularea pct.7 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 si acordarea dreptului de deducere pentru suma de .X. lei.

**h) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

SC .X. SRL mentioneaza faptul ca organele de inspectie fiscala in mod eronat nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma de .X. lei aferenta facturii fiscale nr. .X./31.05.2002 emisa de SC .X. OIL SRL reprezentand

contravaloare autoturism WV Golf in conformitate cu prevederile art.19 alin.a si b din OUG nr.17/2000.

In sustinere societatea prezinta copii dupa:

- autorizatie de admitere temporara nr..X./16.08.2001,
- factura proforma Porsche leasing nr..X./25.04.2002,
- Protocol de predare-primire auto din data de 25.04.2002 intre .X. si

.X. SRL,

- contract de cesiune din data de 25.04.2002,
- Dovada acord preluare leasing de la Porsche leasing,
- Declaratia vamala de import,
- Cartea de identitate a autovehicolului.

In acest sens, contestatoarea solicita anulara pct.8 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 si acordarea dreptului de deducere pentru suma de .X. lei.

#### **i) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

Referitor la stabilirea ca nedeductibila a TVA in suma de .X. lei aferenta facturilor fiscale emise de catre SC .X.CONSULTING SRL in perioada februarie-martie 2002 in conformitate cu prevederile art.18 din OUG nr.17/2000 si pct.10.6 din HG nr.401/2000, societatea sustine ca echipa de inspectie fiscala nu a analizat prevederile contractului incheiat cu SC .X.CONSULTING SRL.

Mai mult, societatea contestatoare precizeaza faptul ca emiterea facturilor fiscale in cauza s-a efectuat in conformitate cu prevederile art.95 din HG nr.1114/2001 pentru aprobarea regulamentului de aplicare a codului vamal, acestea continand prezentarea clientilor identificati si declaratia vamala intocmita.

Astfel, contestatoarea solicita anulara pct.9 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 si acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru suma de .X. lei.

#### **j) Cu privire la TVA in suma de SC .X. lei**

Referitor la stabilirea ca nedeductibila a TVA in suma de SC .X. lei aferenta facturii fiscale nr.SC .X./22.01.2002 emisa de catre SC .X.TRANS SRL in conformitate cu prevederile art.18 si art.19 din OUG nr.17/2000, societatea contestatoare sustine ca detine comanda intocmita pentru furnizarea programului de intocmire a FAZ-urilor necesare activitatii de transport. Totodata, societatea precizeaza ca acest program este folosit si in momentul de fata de catre societate, iar la finalizarea instalarii acestui program a fost incheiat un proces verbal.

Referitor la constatarea faptului ca nu s-au prezentat copii dupa dovezile de platitor de TVA ale furnizorilor din perioada 1999-2004, societatea mentioneaza:

- in timpul inspectiei fiscale s-au prezentat 2 bibliorafuri ce contineau copii dupa documentele care atesta calitatea de platitori de TVA a furnizorilor,
- pierderea dreptului de deducere a fost introdusa ca sanctiune doar prin Legea nr.345/2002 si opereaza numai pentru viitor,
- organele de inspectie fiscala au solicitat in mod eronat documente mai vechi de 10 ani pe care societatea nu era obligata sa le pastreze,
- mai mult, organele de inspectie fiscala au solicitat documente care au fost emise chiar de Ministerul Finantelor Publice si pentru care solicitam aplicarea principiului juridic *"nimeni nu poate sa invoce propria sa greseala pentru a-si crea o situatie mai favorabila."*

Contestatoarea solicita astfel, anulara pct.10 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 si acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru suma de SC .X. lei.

#### **k) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

In urma refacerii contabilitatii societatii, conform masurilor dispuse de organele de control pentru perioada 01.10.1999 - 30.04.2003, societatea contestatoare a inregistrat in evidenta contabila suma de .X. lei reprezentand TVA deductibil. Organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere doar pentru suma de .X. lei, diferenta de .X. lei provenind din trimestrul IV 1999, aceasta fiind stabilita eronat de organele de inspectie fiscala, ca prescisa.

Societatea contestatoare arata ca prescriptia se intrerupe in fiecare luna la TVA de recuperat mai veche de anul 2000, prin depunerea decontului de TVA in fiecare luna.

Mai mult, refacerea contabilitatii s-a efectuat ca urmarea dispozitiei de masuri nr.X/08.12.2004, de catre o firma specializata de expertiza contabila. In ceea ce priveste prescriptia, societatea contestatoare invoca astfel art.23 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, referitor la suspendarea prescriptiei.

Contestatoarea prezinta in sustinerea contestatiei anexa nr.18 ce contine sume reprezentand TVA deductibila/colectata corect inregistrate in evidenta contabila dupa refacerea contabilitatii, precum si compensarile care au condus astfel la TVA de plata la luna august 2002.

In sustinerea cauzei, societatea invoca prevederile art.16 din OG nr.68/1997 privind procedura de întocmire și depunere a declarațiilor de impozite și taxe si art.21 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal.

Astfel, se solicita acordarea dreptului de deducere pentru diferenta de TVA in suma de **.X. lei** aferenta perioadei 01.10.1999-31.12.1999 si anulara

constatarilor organelor de control de la pg.45-46 ale Raportului de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010.

## **2. REFERITOR LA TVA COLECTATA in suma de .X. lei**

### **a) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

Societatea contestatoare arata ca organele de inspectie fiscala au considerat in mod eronat si nelegal ca nu s-a colectat TVA in suma de .X. lei pentru sumele facturate de SC B .X. .X. SRL si SC .X. SA pentru lucrarile efectuate la imobilul din .X. pus la dispozitia firmei ca si locuinta de protocol in baza prevederilor art.3 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.128 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv pe motiv ca bunurile si serviciile achizitionate nu au legatura cu activitatea pe care o desfasoara.

SC .X. SRL sustine ca sunt eronate concluziile organelor de inspectie fiscala cu privire la faptul ca, societatea a incalcat principiile contabile prevazute la pct.2.8 "*principiul necompensarii*" din OMF nr.306/2002 si art.3 alin.5 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

Mai mult, facturile primite de la SC B .X. .X. SRL reprezentand materiale au fost incluse in contul 231 "*investitii in curs*" pentru imobilele din .X./, str. .X. nr.X, si "*conform contractului de inchiriere, plata chiriei o reprezenta racordarea imobilului la retea de gaz metan si nu lucrari la instalatia electrica asa cum sustin organele de control.*"

De asemenea, societatea mentioneaza ca serviciile achizitionate nu au fost puse la dispozitie in mod gratuit, nu au fost efectuate in mod voluntar si neconditionat in interesul altei persoane, ci a reprezentat plata chiriei conform contractului de inchiriere din data de 01.09.2003 conform obiectului contractului.

In consecinta, contestatoarea solicita anulara pct.1 din Raportul de inspectie fiscala si anulara TVA colectat in suma de .X. lei.

### **b) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

SC .X. SRL contesta TVA in suma de .X. lei calculata eronat de organele de inspectie fiscala pentru facturile emise de societatea contestatoare in perioada august 1999 – august 2001, reprezentand servicii transport, grupare si manipulare pentru clientii externi, unde s-a beneficiat de cota de 0% a TVA.

Intrucat, contravaloarea unor facturi nu a fost incasata de la beneficiari si a fost trecuta pe pierderi, organele de inspectie fiscala au considerat ca s-au incalcat prevederile art.17 lit.B a, b din OG nr.3/1992 si art.17 lit.B a, e si i din OUG nr.17/2000.

Astfel, societatea arata ca serviciile efectuate sunt accesorii transportului pentru bunurile importate ce “*au fost cuprinse in registrul de import R2 tinut de catre societatea noastra in conformitate cu prevederile art.95 lit.k din HG nr.114/2001, regulamentul vamal [...]*”, si pentru care se aplica cota 0, dar nu exista obligativitatea de justificare a cotei prin incasarea valutei in conturile deschise la BNR conform pct.9.1-9.9 din HG nr.401/2000.

Astfel, contestatoarea solicita refacerea pct.2 din Raportul de inspectie fiscala si incadrarea corecta a TVA colectat pentru facturile pentru care era obligatorie justificarea cotei 0.

### **c) Cu privire la TVA in suma de .X. lei**

Contestatoarea sustine ca eronat organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru soldul sumei negative a TVA prezentata in balanta de verificare din luna septembrie 1999 in suma de .X. lei din care a fost scazuta suma de .X. lei (din evidenta pe platitor anexa la RIF) - pag.60.

In urma refacerii evidentei contabile ca urmare a masurilor dispuse prin Decizia de impunere nr..X./08.12.2004, in urma procesului verbal de control nr..X./25.11.2004, s-au refacut jurnalele de vanzari si cumparari pentru perioada 1998 - aprilie 2004 si TVA colectata si deductibila a fost regularizata in luna Decembrie 2007.

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala eronat au considerat trimestrul IV al anului 1999 prescrist, intrucat:

- prin mecanismul de deducere a TVA prescriptia se intrerupe in fiecare luna,
- refacerea contabilitatii nu s-a efectuat in mod voluntar ci ca urmare a Dispozitiei de masuri nr..X./08.12.2004, ori invocarea prevederilor OMF nr.2690/1998, art.21 din OG nr.70/1997 si OG nr.68/1997 “*nu au nicio relevanta in cauza*”.

Mai mult, echipa de inspectie fiscala “*comite erori grave in aplicarea prevederilor legale*”:

- prevederile art.16 din OG nr.68/1997 nu sunt aplicabile spetei in cauza,
- aplicarea art.21 din OG nr.70/1997 cu rea credinta fara a aplica si prevederile art.23 din acelasi act normativ.

Astfel, societatea prezinta in sustinere anexa nr.18 unde arata ca soldul de TVA existent la 01.01.1999 precum si TVA de recuperat pentru perioada octombrie-decembrie 1999 a fost compensat cu TVA din lunile care au urmat iar in luna august 2002 societatea inregistreaza TVA de plata, drept pentru care se solicita acordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de .X. lei si anulara constatarilor organelor de control de la pag.58-61.

#### **d) Cu privire la TVA in suma de .X./ lei**

Societatea contestatoare solicita anulara TVA colectata in suma de .X./ lei stabilita de organele de inspectie fiscala, intrucat societatea a efectuat vanzari de marfuri in perioada decembrie 1999 – decembrie 2000 pe care nu le-a declarat in perioada fiscala in care a avut loc exigibilitatea operatiunilor in cauza.

Societatea arata ca organele de inspectie fiscala au facut estimari folosind documente eronate, bilanturile aferente anilor 1999, 2000 si 2001 *“tocmai din aceasta cauza echipa de inspectie fiscala anterioara a lasat ca masura refacerea contabilitatii.”*

In sustinere, contestatoarea ataseaza contestatiei documente pe care le considera legale si corect intocmite in urma refacerii contabilitatii pentru anul 1999 si anul 2000, respectiv fisa contului 707 *“venituri din vanzari de marfuri”*.

Astfel, SC .X. SRL solicita anulara pct.4 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 pentru suma de .X./ lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata pe care organele de control au colectat-o fara respectarea prevederilor legale in vigoare.

### **C) REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT in suma de .X./ lei**

#### **1.Anul 1999**

a) Contestatoarea sustine ca retinerile organelor de inspectie fiscala conform carora cheltuielile aferente facturilor fiscale nr..X./31.10.1999, nr..X./30.11.1999, nr..X./31.12.1999 emise de SC .X./ SA in trimestrul IV 1999 in suma de **.X. lei** ca fiind nedeductibile, sunt eronate intrucat achizitiile reprezentand convorbiri telefonice efectuate de societatea contestatoare *“au fost folosite in scopul realizarii de venituri impozabile”*. Se prezinta in sustinere copii dupa facturile in cauza si alte acte doveditoare *“prin care demonstrem ca achizitiile au fost efectuate pentru societatea noastra.*

Astfel, se solicita anulara pct.1 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 pentru suma de .X. lei reprezentand cheltuieli nedeductibile si recalcularea impozitului pe profit.

b) Societatea contestatoare solicita incadrarea cheltuielilor in suma de **.X. lei** ca deductibile fiscal si recalcularea profitului impozabil, deoarece organele de inspectie fiscala eronat au considerat cheltuielile de prestari servicii efectuate de SC .X. SRL conform facturii nr..X./29.12.1999 ca fiind nedeductibile conform prevederilor art.4 alin.1-3 lit.s din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Societatea sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare Contractul de prestari servicii din 30.09.1998 incheiat cu SC .X. SRL pentru a obtine autorizatiile de comisionar in Vama, intrucat *“nu face parte din perioada supusa controlului”*.

Solicita, astfel, anulara pct.2 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 si recalcularea impozitului pe profit prin incadrarea cheltuielilor in suma de .X. lei ca deductibila fiscal.

c) Societatea contestatoare solicita incadrarea cheltuielilor cu transportul de marfa in suma de .X. lei ca deductibile fiscal, intrucat eronat organele de inspectie fiscala au considerat diferenta dintre conturile 704 *“venituri din prestari de servicii”* - 624 *“cheltuieli cu transportul”* - 6012 *“cheltuieli cu combustibilul”* ca fiind nedeductibila fiscal intrucat nu ar fi aferenta realizarii de venituri.

Societatea sustine faptul ca organele de inspectie fiscala au interpretat eronat prevederile OG 70/1994 si *“nu a fost inteles mecanismul functionarii unui comisionar vamal”*.

Astfel, se prezinta copii dupa facturile nr..X., 57, 63, 64, 65, 68 emise in perioada 18.11.1999-30.11.1999 pe care este mentionat *“transport intern”* ce au fost inregistrate in contul 708 *“venituri din activitati diverse”* ce nu au fost luate in considerare de organele de inspectie fiscala. La fel in contul 624 *“cheltuieli de bunuri si personal”* nu au fost incluse numai cheltuieli de transport, in acest cont fiind inregistrate atat servicii de transport cat si servicii de asigurare, manipulare pe teritoriul strain, depozitare si vamuire.

Avand in vedere aceste aspecte, contestatoarea solicita anulara pct.3 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 si incadrarea sumei de .X. lei ca si deductibila fiscal.

## **2. Anul 2000**

a) Societatea contestatoare solicita incadrarea cheltuielilor in suma de .X. lei ca deductibile fiscal, considerand ca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod eronat cheltuielile in suma de .X. lei aferente facturilor emise in perioada februarie 2000 – noiembrie 2000 de SC .X./ SA, SC .X. SRL, .X. SRL, SC .X.SRL ca fiind nedeductibile, intrucat nu ar avea la baza documente justificative si nu ar fi aferente realizarii de venituri impozabile.

Contestatoarea sustine ca aceste achizitii sunt constituite din convorbiri telefonice facturate de SC .X./ SA, motorina de la SC .X.SRL, fiind necesare in scopul realizarii de venituri impozabile, anexand copii dupa facturile in cauza, precum si alte acte doveditoare prin care demonstreaza ca achizitiile au fost efectuate pentru societate.

Se solicita, de asemenea, anularea pct.1 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 pentru suma de .X. lei cheltuieli nedeductibile si recalcularea impozitului pe profit.

**b)** Cheltuielile de prestari servicii facturate de SC .X. SRL in suma totala de .X. lei au fost stabilite eronat ca nedeductibile de catre organele de inspectie fiscala, intrucat nu sunt respectate prevederile art.4 alin.1 si alin.3 lit.s din OG 70/1994 privind impozitul pe profit. Societatea sustine ca SC .X. SRL a fost contractata pentru a obtine autorizatiile de comisionar in Vama pe langa birourile din .X., .X./, .X., .X. si .X. si prezinta la dosarul contestatiei "*documentatiile intocmite de prestator*" care nu au constat doar in scolarizarea anumitor persoane, ci si in vederea obtinerii de autorizatii ce au condus la obtinerea de venituri impozabile, pe fiecare factura emisa furnizorul incriind punctul de lucru pentru care s-a obtinut autorizatia.

Astfel, se solicita anularea pct.2 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010, incadrarea cheltuielilor in suma de .X. lei ca deductibile fiscal si recalcularea impozitului pe profit.

**c)** Diferenta dintre sumele inscrise in conturile 704 "*venituri din prestari de servicii*" – 624 "*cheltuieli cu transportul*" – 6012 "*cheltuieli cu combustibilul*", respectiv suma de .X. lei a fost stabilita de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila fiscal, intrucat nu ar fi aferenta realizarii de venituri.

Societatea sustine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au inteles mecanismul functionarii unui comisionar vamal si au aplicat prevederile legale in mod eronat. Facturile de prestari servicii pe langa transport contin si alte prestari, respectiv DVI si manipulare, in contul 624 pe langa cheltuielile de transport sunt incluse si serviciile de asigurare, manipulare, depozitare si vamuire.

In sustinere, societatea contestatoare prezinta un exemplu privind modul de inregistrare a facturilor de servicii aferente unui comisionar vamal, solicitand astfel, anularea pct.3 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 si incadrarea sumei de .X. lei ca si deductibila fiscal.

**d)** In mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile provizioanele inregistrate pentru pierderea neta din diferentele de curs valutar aferente anului 2000 in suma de .X. lei, pe motiv ca nu a prezentat o situatie de calcul si s-au incalcat prevederile art.4 alin.6 lit.f din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Societatea contestatoare sustine ca s-au constituit provizioane in limita prevederilor HG 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare.



Astfel, contestatoarea anexează contestatiei fisele de cont, precum și notele contabile ce au condus la înregistrarea în soldul contului 476 *“Diferente de conversie-activ”* în suma de .X. lei și în soldul contului 477 *“Diferente de conversie-pasiv”* în suma de .X. lei la 31.12.2000. Astfel, diferența dintre cele două conturi reprezentând pierdere netă este de .X. lei, suma care poate fi dedusă conform art.1 din HG nr.335/1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare.

SC .X. SRL susține faptul că a constituit provizion doar în limita sumei de .X. lei *“care coincide cu diferența de curs în urma reevaluării soldului furnizorului de leasing .X.Leasing [...]”*, cheltuieli care sunt deductibile întrucât sunt sub limita sumei de .X. lei.

Prin adresa nr.908132/05.07.2010, SC .X. SRL prezintă *“Situația privind reevaluarea creditelor în valută (furnizori, leasing, credit, etc) pe anul 2000”* și *“Situația de calcul privind reevaluarea clienților în valută pe anul 2000”* și solicită acordarea deductibilității provizioanelor constituite în limita legală în suma de .X. lei.

De asemenea, societatea prezintă următoarele obiecții cu privire la modul de calcul al impozitului pe profit pe anul *anul 2000*:

- organele de inspecție fiscală nu au refăcut și calculul cheltuielilor de protocol deductibile,

- organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare prevederile Legii 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii și ale HG 244/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, motiv pentru care solicită anularea pct.4 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.02.2010.

### **3. Anul 2001,**

**a)** Societatea contestatoare solicită recunoașterea deductibilității cheltuielilor aferente facturilor emise de SC .X./ SA în suma de .X. lei, întrucât aceste cheltuieli reprezintă convorbiri telefonice efectuate în anul 2001 ce au fost folosite în scopul realizării de venituri impozabile.

În acest sens, se solicită anularea pct.1 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.02.2010 pentru suma de .X. lei cheltuieli nedeductibile și recalcularea impozitului pe profit.

**b)** Societatea contestatoare solicită recunoașterea deductibilității cheltuielilor aferente unui număr de 4 facturi emise de SC .X. AP SRL în luna

decembrie 2001 in suma de **.X. lei**, deoarece nu au fost incalcate prevederile art.4 alin.1 si alin.4 , art.6 lit.m din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit. Astfel, societatea mentioneaza faptul ca facturile fiscale in original si contractul au fost ridicate de organele de cercetare penala, in locul lor lasand xerocopii dupa aceste documente iar prin sentinta nr..**X./c** din dosarul X/2004 instanta a stabilit in sarcina societatii plata sumei de **.X. lei** reprezentand contravaloare servicii prestate de SC **.X. AP SRL**.

Solicita astfel, anulara pct.1 din Raportul de inspectie fiscala nr..**X./26.02.2010** pag.79 si acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor in suma de **.X. lei**.

**c)** In mod eronat organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile provizioanele inregistrate pentru pierderea neta din diferentele de curs valutar aferente anului 2001 in suma de **.X. lei**, pe motiv ca nu a prezentat o situatie de calcul si s-au incalcat prevederile art.4 alin.6 lit.f din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit.

Societatea contestatoare sustine ca a constituit provizioane in limita prevederilor HG 335/1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare.

Societatea anexeaza contestatiei fisele de cont precum si notele contabile ce au condus la inregistrarea la 31.12.2001, in soldul contului 476 "*Diferente de conversie-activ*" a sumei de **.X. lei** si in soldul contului 477 "*Diferente de conversie-pasiv*" a sumei de **.X. lei**, sustinand ca diferenta dintre cele doua sume, in quantum de **.X. lei**, reprezinta pierdere neta care poate fi dedusa conform art.1 din HG nr.335/1995 privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare.

Societatea contestatoare mentioneaza faptul ca a constituit provizion doar in limita sumei de **.X. lei** "*care coincide cu diferentele de curs aferente reevaluării soldului furnizorului de Leasing .X.Leasing [...]*", cheltuieli care sunt deductibile intrucat sunt sub limita sumei deductibile fiscale de **.X. lei**.

Prin adresa nr.908132/05.07.2010 SC **.X. SRL** prezinta "*Situatia privind reevaluarea creditelor in valuta (furnizori, leasing, credit, etc) pe anul 2001*" si "*Situatia de calcul privind reevaluarea clientilor in valuta pe anul 2001*".

Contestatoarea solicita anulara pct.4 din Raportul de inspectie fiscala nr..**X./26.02.2010** si acordarea deductibilitatii provizioanelor constituite in limita legala in suma de **.X. lei**.

**d)** Societatea contestatoare solicita anulara constatarilor organelor de inspectie fiscala si recalcularea cheltuielilor referitoare la amortizarea a doua autoturisme marca X Golf achizitionate in anul 2000 in baza contractelor de

leasing extern nr..X./12.10.2000 si nr..X./12.10.2000 in valoare de .X./ euro fiecare. Cheltuielile nedeductibile aferente amortizarii in suma **X lei** au fost stabilite de organele de inspectie fiscala in mod eronat, intrucat calculele efectuate au fost efectuate la un curs valutar diferit fata de cel stabilit in baza Declaratiilor vamale de import temporar. Astfel, cheltuielile nedeductibile cu amortizarea aferente celor 4 luni sunt de X lei si nu de X lei.

Se solicita astfel, anulara constatarilor organelor de inspectie fiscala referitoare la calculul amortizarii nedeductibile aferente celor doua autoturisme si recalcularea cheltuielilor nedeductibile.

De asemenea, societatea prezinta urmatoarele obiectii cu privire la modul de calcul al impozitului pe profit pe anul anul 2001:

- organele de inspectie fiscala nu au refacut si calculul cheltuielilor de protocol deductibile;
- organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare prevederile Legii 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii si ale HG 244/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, (anexa nr.35);
- aferent provizioanelor in suma de .X. lei constituite in anul 2000 si stabilite ca nedeductibile, in anul 2001 organele de inspectie fiscala "*uita*" sa le considere venituri neimpozabile conform art.4 alin.5 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit;
- afirmatia organelor de inspectie fiscala "*[...] avand in vedere ca SC .X. SRL nu a calculat si declarat impozit pe profit aferent anului 2001*" este falsa, intrucat societatea contestatoare detine declaratii rectificative depuse pentru anul 2001 din data de 15.12.2006 (anexa nr.36). De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare platile efectuate in anul 2001 in suma de .X. lei.

#### **4. Anul 2002**

**a)** Societatea contestatoare solicita recunoasterea deductibilitatii cheltuielilor in suma de .X. lei la calculul profitului impozabil aferent semestrului I al anului 2002 si anulara constatarilor din Raportul de inspectie fiscala, astfel:

- pentru cheltuielile in suma de **.X. lei** aferente facturilor emise in perioada ianuarie-martie 2003 de SC .X. IMPORT EXPORT SRL si stabilite de organele de inspectie fiscala ca fiind nedeductibile fiscal intrucat, societatea nu detine documente prin care sa se poata proba realitatea serviciilor, societatea contestatoare mentioneaza ca detine toate documentele justificative conform art.18 din OG nr.3/1992 si art.19 din OUG nr.17/2000. SC .X. SRL s-a ocupat de

identificarea de noi clienti si de pregatirea documentatiei de vamuire in conformitate cu contractul incheiat;

- pentru cheltuielile in suma de **.X. lei** aferente facturilor emise de SC **.X. CONSULTING SRL** in perioada februarie-martie 2002, stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal, intrucat societatea nu a folosit aceste achizitii pentru realizarea de venituri, societatea precizeaza ca aceste facturi au fost emise in conformitate cu prevederile art.95 din HG 1114/2001.

Prin nota explicativa societatea mentioneaza faptul ca a prezentat echipei de inspectie fiscala copii dupa facturile fiscale prin care s-au facturat clientilor contravaloarea serviciilor furnizate de prestator.

- pentru cheltuielile in suma de **.X. lei** aferente facturilor emise de SC **.X. GROUP SRL** stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, intrucat nu detine contracte si documente justificative, societatea sustine ca eronat s-a stabilit faptul ca serviciile de deratizare sunt investitii.

Societatea ataseaza la contestatie copie dupa factura nr.**.X./27.03.2002** insotita de referatul de la punctul de lucru **.X.**, comanda si procesul verbal de receptie a serviciilor de deratizare.

- pentru cheltuielile in suma de **.X. lei** aferente facturi fiscale nr.SC **.X./22.01.2002** emisa de SC **.X. TRANS SRL** stabilite de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, intrucat nu detine documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor. Societatea sustine ca programul furnizat privind intocmirea FAZ-urilor a fost si este necesar bunei desfasurari a activitatii societatii, atasandu-se la contestatie comanda intocmita.

De asemenea, societatea prezinta urmatoarele obiectii cu privire la modul de calcul al impozitului pe profit pe semestru I – **2002**:

- organele de inspectie fiscala acorda facilitatile fiscale prevazute de art.7 din OG 70/1994 privind reducerea cu 50% a impozitului pe profit iar societatea a aplicat facilitatile prevazute de Legea 133/1999 si de HG 244/2001 privind neimpozitarea profitului brut reinvestit in realizarea investitiei “Depozit marfuri generale nr.1”.

- aferent provizioanelor in suma de **.X. lei** constituite in anul 2001 si stabilite ca nedeductibile, in anul 2001 organele de inspectie fiscala “*uita*” sa le considere venituri neimpozabile conform art.4 alin.5 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit.

**b)** Societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala eronat au stabilit la data de 31.12.2002 cheltuieli nedeductibile cu provizioanele pentru diferentele de curs valutar in suma de **.X. lei** si ca organele de inspectie fiscala “*eludeaza legislatia fiscala*”.

Astfel, pentru diferenta de **.X. lei** reprezentand pierderea neta din diferenta de curs valutar, societatea arata ca a respectat prevederile legale in vigoare, respectiv OMF 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, HG nr.22/2003 pentru abrogarea unor dispoziții legale, precum și pentru modificarea și completarea unor metodologii contabile și fiscale, HG nr.859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

In sustinere, societatea anexeaza contestatiei: fisele conturilor 686, 476, 477, 151 pentru anul 2002 si un exemplu practic cu privire la tratamentul contabil si fiscal al diferentelor de curs valutar preluat de pe site-ul MFP.

Societatea contestatoare sustine, de asemenea, ca echipa de inspectie fiscala a stabilit in mod eronat cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** cu dobanzile si pierderile nete din diferentele de curs valutar pe parcursul semestrului II al anului 2002 conform art.10 din Legea nr.414/2002, intrucat organele de inspectie fiscala puteau cel mult sa efectueze verificari asupra modului in care au fost respectate prevederile alin. 5 al art.10 din Legea nr.414/2002.

Mai mult, organele de inspectie fiscala nu au aplicat corect prevederile art.10 alin.2 din Legea 414/2002, intrucat nu s-a luat in calcul procentul de 10% din celelate venituri inregistrate de catre societatea contestatoare.

Prin adresa nr.908132/05.07.2010 SC **.X. SRL** prezinta "*Situatia privind reevaluarea creditelor in valuta (furnizori, leasing, credit, etc) pe anul 2002*" si "*Situatia de calcul privind reevaluarea clientilor in valuta pe anul 2002*".

De asemenea, cu privire la modul de calcul al impozitului pe profit pe semestrul II al anului 2002 societatea sustine ca aferent provizioanelor in suma de **.X. lei** constituite in anul 2001 si stabilite ca nedeductibile, in anul 2001 organele de inspectie fiscala "*uita*" sa le considere venituri neimpozabile pe anul 2002 conform art.8 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

## **5. Anul 2003.**

**a)** Societatea solicita anulara constatarilor referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de **.X. lei** pentru facturile emise in perioada martie – octombrie 2003 de catre SC SC **.X. SRL**, intrucat societatea nu ar detine documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor. Societatea sustine faptul ca retenirile organelor de inspectie fiscala sunt eronate, deoarece prestarile in cauza nu stau la baza accesarii de fonduri europene.

Se prezinta in sustinere copie dupa contractul de prestari servicii si dupa procesele verbale de predare a lucrarilor.

**b)** Se solicita recunoasterea deductibilitatii cheltuielilor in suma de **.X. lei** aferente facturilor primite de la societatile .X. SRL si .X. SRL, cheltuieli efectuate pentru *“reparatii+intretinere+manopera sediu si curte”* conform obiectului contractelor incheiate cu cei doi prestatori.

Astfel, societatea sustine ca in mod eronat organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a prezentat documente din care sa rezulte necesitatea acestor lucrari si mai mult, au marit valoarea mijloacelor fixe la care au fost efectuate.

In sustinere, societatea prezinta anexa nr.39 ce contine: factura fiscala nr..X./06.10.2003, nr..X./25.10.2003, nr..X./30.10.2003, nr. .X./30.10.2003 in copie, precum si situatii de lucrari conexe acestora.

Lucrarile efectuate au fost de intretinere si reparatii, acestea nefiind lucrari de imbunatatire a parametrilor initiali ai cladirii.

**c)** Societatea contesta stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor in suma de **.X. lei** aferente a 13 facturi de achizitie combustibil de la SC .X. IMPORT EXPORT SRL in perioada 09.08.2003 – 24.12.2003 , intrucat acestea nu contin centralizatoare cu numarul auto care a utilizat combustibilul, cantitatea alimentata, data alimentarii si numele soferului.

Societatea sustine faptul ca *“centralizatoarele aferente nu constituie un motiv legal ca echipa de inspectie fiscala sa considere cheltuiala nedeductibila in conditiile in care societatea noastra detine toate deconturile de deplasare ale angajatilor care au alimentat cu combustibil [...]”*.

Mai mult, societatea sustine ca nu a incalcat prevederile art.9 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, intrucat *“facem dovada ca achizitiile de carburant au fost folosite in scopul operatiunilor taxabile prin documentele pe care le detinem pentru fiecare factura in parte.”*

Totodata, societatea mentioneaza faptul ca organele de inspectie fiscala nu au verificat temeinic corespondenta dintre facturile primite/centralizatoarele de alimentare/deconturile soferilor, prezentand in sustinerea contestatiei in anexa 12 justificarea cheltuielilor inregistrate in baza facturilor fiscale nr.X/17.10.2003 si nr.X/06.10.2003.

**d)** Societatea solicita incadrarea cheltuielilor in suma de **.X. lei** in categoria cheltuielilor deductibile, deoarece eronat organele de inspectie fiscala pentru facturile nr..X.X./ 20.10.2003 si nr..X/20.10.2003 primite de la SC .X.SA au stabilit ca nu exista documente justificative descriptive, sau documente de receptie.

Facturile in copie reprezentand piese de schimb pentru un mijloc de transport avariat in urma unui accident, prezinta semnatura si stampila reprezentantului de asigurari UNITA, originalele fiind la compania de asigurari pentru a putea fi incasata despagubirea.

e) Societatea contestatoare solicita recunoasterea deductibilitatii cheltuielilor cu dobanzile si pierderile nete din diferentele de curs valutar inregistrate in anul 2003 in suma de **.X. lei** pentru care organele de inspectie fiscala eronat au aplicat prevederile art.10 din Legea 414/25002 pentru cazul in care gradul de indatorare este de 1 acestea sunt reportabile in perioada urmatoare pana la deductibilitatea totala.

Societatea contestatoare sustine ca echipa de inspectie fiscala a aplicat eronat prevederile art.10 alin.7 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, *“intrucat face parte din categoria operatiunilor exceptate”*.

Mai mult, *“conform prevederilor art.10 alin.7 din Legea 414/2002 rezulta in mod cert ca societatea noastra beneficia de deductibilitatea integrala a cheltuielilor cu dobanzile, fara a se aplica limitarile prevazute la alin.1-3.”*

## **6. Anul 2004**

Societatea contestatoare solicita recunoasterea deductibilitatii fiscale a cheltuielilor in suma de **.X. lei** aferente facturilor de la SC .X. SA pentru lucrarile de racordare a imobilului la reseaua de gaz metan efectuate la imobilul din .X. pus la dispozitia firmei ca si locuinta de protocol.

Organele de inspectie fiscala au precizat eronat faptul ca societatea a incalcat prevederile contabile din OMF 306/2008 privind pct.2.8 – principiul necompensarii, *“operatiunea reprezentand plata in natura a unei contraprestatii”*.

Totodata, lucrarile efectuate nu au fost puse la dispozitie in mod voluntar, asa cum precizeaza organele de inspectie fiscala, ci au reprezentat plata chiriei conform contractului de inchiriere din data de 01.09.2003.

**D.** Conform principiului *accessorium sequitur principale*, se contesta si penalitatile si majorarile de intarziere aferente obligatiilor fiscale principale calculate in suma de **.X. lei**.

**E.** Societatea contesta in acelasi timp si **Dispozitia privind masurile stabilite de echipa de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010**, intrucat dreptul organelor de inspectie fiscala de a dispune masuri este prescris, deoarece acestea nu au finalitate din punct de vedere fiscal.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului .X. - Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit debite suplimentare in baza urmatoarelor constatari din Raportul de inspectie fiscala nr. .X./26.02.2010:**

In perioada 12.10.2004-25.11.2004 **SC .X. S.R.L.** din .X., a fost supusa unei inspectii fiscale partiale ce s-a finalizat prin emiterea Procesului verbal nr..X./26.11.2004 si a Deciziei de impunere nr..X./08.12.2004, decizie ce a fost contestata in data de 07.01.2005. Prin Decizia de solutionare a contestatiei nr..X./20.07.2006 s-a dispus desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./08.12.2004 si efectuare unei inspectii fiscale.

Urmare a inspectiei fiscale efectuate s-au dispus urmatoarele masuri:

- indosarierea in ordine cronologica a tuturor documentelor primare primite sau emise de **S.C. .X. S.R.L.**;

- refacerea jurnalelor de cumparari si vanzari prin inregistrarea in mod cronologic a tuturor documentelor primare document de document, respectandu-se metodologia de intocmire a jurnalelor de cumparari si vanzari privind TVA;

- refacerea deconturilor de TVA tinand cont de datele rezultate ca urmare a refacerii jurnalelor de cumparari si vanzari in concordanta cu evidenta contabila.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca in urma refacerii evidentei contabile au aparut elemente noi care potrivit art.105 alin.3 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, justifica reverificarea perioadei cuprinsa intre **01.10.1999 - 30.04.2004**.

Totodata, prin adresa nr.9672/2009 organele de inspectie fiscala au solicitat Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscala un punct de vedere referitor la punerea in aplicare a Deciziei de solutionare a contestatiei nr..X./20.07.2006 prin care s-a desfiintat Procesul verbal de control nr..X./26.11.2004 si Decizia de impunere nr..X./08.12.2004. Prin adresa nr..X./13.01.2010 s-a raspuns acestei solicitari: „[...] *din punctul nostru de vedere consideram ca stabilirea unor sume mai mari decat cele din actul desfiintat urmare incheierii noului act administrativ fiscal potrivit deciziei de solutionare a contestatiei, este posibila, tinand cont de faptul ca organul de inspectie fiscala nu mai poate verifica documentele in baza carora a fost incheiat actul contestat.*”

Inspectia fiscala partiala a fost efectuata urmare a Deciziei de reverificare nr..X./13.10.2009 si a fost finalizata prin încheierea Raportului de inspectie fiscala înregistrat sub nr..X./26.02.2010 si emiterea Deciziei de impunere nr..X./16.03.2010. Inspectia fiscala a constatat in verificarea modului de constituire, declarare si plata a impozitului pe profit, impozitului pe dividende si a taxei pe valoare adaugata de către **S.C. .X. S.R.L.** din .X., pentru perioada **01.10.1999 – 30.04.2004**.



**S.C. .X. S.R.L.** are domiciliul fiscal în localitatea .X., strada .X., nr. 50 judetul .X., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. J08/.X./1994 și are codul unic de înregistrare .X. cu atribut fiscal RO.

Obiectul principal de activitate este “*Transport rutier de marfuri*” – cod CAEN 4941.

În perioada supusă inspecției fiscale activitatea societății comerciale a constat în transport rutier de marfuri, servicii de expediere a marfurilor, organizarea expedierii marfurilor în contul expeditorului sau destinatarului, activități de comisionar și agent de vamă etc.

**În urma verificării efectuate s-au constatat următoarele:**

**REFERITOR LA TVA**

**Perioada supusă verificării: 01.10.1999 – 30.04.2004**

**A. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată deductibilă în suma de .X./ lei:**

a) În perioada octombrie 1999 – august 2002, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în suma de .X./ lei în baza a 23 facturi fiscale emise pentru alt contribuabil, respectiv SC .X./ SRL, de către SC .X.SA, SC .X./ SA, SC .X./ SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X./ SRL și SC .X. SRL.

S-a constatat că SC .X./ SRL și SC .X. SRL au sediul social declarat la aceeași adresă, iar între asociați există relații de rudenie de gradul I.

În baza prevederilor art.18, art.19 din OG 3/1992, OUG 17/2000, pct.10.5, pct.10.6 lit.a și c din HG 512/1998, HG 401/2000 s-a stabilit că societatea nu îndeplinește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în suma de .X./ lei.

b) În perioada 01.10.1999-30.04.2004 SC .X. SRL a efectuat investiții în imobilizări corporale la adresa din str..X. nr.50 “*Complex multifunctional*” în baza autorizațiilor de construcție nr..X./07.10.1998, nr..X./18.11.1998 și a contractului nr..X./2000 încheiat cu SC .X./ SA. Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SRL nu a ținut o evidență analitică pentru fiecare obiectiv separat conform pct.55 din regulamentul nr.704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991 și pct.4.29, pct.4.30 din OMFP 306/2002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu a efectuat inventarierea soldului contului 231 “*imobilizări corporale în curs*” la sfârșitul anilor 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 conform art.8 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991 și OMFP nr.2388/1995 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului.

Singurele documente prezentate in timpul inspectiei fiscale pentru 4 obiective ce au fost finalizate (cabina poarta, corp administrativ, depozit marfuri 1 si 2), au fost Procesele verbale de punere in functiune (in copie), dar care nu contin valoarea livrarilor sau a prestatiilor si fara sa fie anexate devize, situatii de lucrari sau procese verbale de receptie a lucrarilor.

In perioada octombrie 1999 – iunie 2000 societatea .X. SRL a achizitionat de la SC .X. SRL “*lucrari constructii*” in valoare de de .X. lei fara TVA si de la SC .X. SRL in valoare de .X./ lei fara TVA pentru care nu s-au prezentat originalele contractelor si situatiile de lucrari sau devize care sa probeze prestarea efectiva a acestora.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru prestatiile de servicii achizitionate de la SC .X. SRL si SC .X. SRL in perioada octombrie 1999 - iunie 2004, SC .X. SRL nu detine situatii de lucrari prin care sa se probeze efectuarea serviciilor, nu detine dovada de platitor de TVA a furnizorilor, iar o parte din facturi nu sunt completate conform prevederilor legale.

Astfel, SC .X. SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA in suma de .X. lei deoarece nu sunt respectate prevederile art.18, art.19 lit.a si b, art.25B lit.a si b din OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct.11.7 HG nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

c) Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca SC .X. SRL a incalcat prevederilor art.19 lit.a OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art.24 alin.1 lit.a Legea 345/2002 republicata, privind taxa pe valoarea adaugata, coroborate cu pct.10.12 lit.a HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art.62 alin.1 HG 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si a dedus eronat TVA in suma de .X. lei in baza unor documente in copie (facturi fiscale).

d) In decembrie 2001 SC .X. SRL si-a exercitat dreptul de deducere in baza unui numar de patru facturi fiscale in copie, emise de SC .X. AP SRL iar facturile nr..X., nr..X. si nr..X. sunt nedatate. In timpul inspectiei fiscale nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a acestor servicii in folosul activitatii economice derulata de SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu detine:

- facturile fiscale mentionate mai sus, in original,
- dovada ca SC .X. AP SRL este platitor de TVA,
- documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor

facturate.

Astfel, conform prevederilor art.19 lit.a, art.25 B lit.a si b din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, coroborate cu prevederile pct.10.12 lit.a din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA in suma de **.X.** lei.

e) In perioada octombrie 1999 – aprilie 2004 SC **.X.** SRL a inregistrat achizitii de prestari servicii de la SC **.X.** SRL, SC **.X.** GRUP SRL, SC **.X.** SRL, SC **.X.** IMPORT EXPORT SRL, SC SC **.X.** SRL, pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea lor precum si utilizarea efectiva si in folosul operatiunilor taxabile desfasurate.

Pentru facturile fiscale emise de SC **.X.** SRL, SC **.X.** GRUP SRL societatea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte necesitatea serviciilor si prestarea lor efectiva, astfel in baza prevederilor art.18 lit.a si art.19 lit.a si b din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata s-a stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere a sumei de **.X.** lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile fiscale emise de SC **.X.** SRL nu au inscrise elemente de identificare a serviciilor prestate, nu s-a prezentat contractul in baza caruia au fost prestate serviciile si nici documentele justificative care sa dovedeasca prestarea serviciilor. Astfel, in baza prevederilor art.18 lit.a din OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si pct.10.1 din HG 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si art.19 lit.a si b din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, s-a stabilit ca SC **.X.** nu are drept de deducere a TVA in suma de **.X.** lei.

Pentru facturile emise de SC **.X.** IMPORT EXPORT SRL societatea **.X.** SRL nu a prezentat documente care sa probeze realitatea prestarii serviciilor facturate. In baza prevederilor art.18 lit.a din OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si pct.10.1 din HG 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, art. 18 lit.c, art.19 lit.a si b din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de **.X.** lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile fiscale emise de SC SC **.X.** SRL nu au inscrise contractul in baza caruia au fost prestate, nu au anexate documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor, detalierea serviciilor. Mai mult, SC **.X.** SRL nu detine facturile fiscale in original. In baza prevederilor art.22 alin.4, art.24 alin.1 lit.a din Legea 354/2002 privind taxa pe valoarea adaugata coroborata cu art.60 alin.1, art.62 alin.1 din HG 598/2002

pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art.3 alin.4 OMF 29/2003 privind aplicarea prevederilor HG 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de **.X.** lei.

**f)** Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru un numar de 13 facturi fiscale reprezentand achizitii de combustibil, emise de SC **.X.** IMPORT EXPORT SRL nu s-au intocmit documente de intrare in gestiune si nici nu s-a facut dovada ca s-au efectuat alimentari cu combustibil pentru mijloacele de transport apartinand societatii. In baza prevederilor art.22 alin.4, alin.5 din Legea 354/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu are drept de deducere pentru TVA in suma de **.X.** lei.

**g)** In perioada ianuarie-martie 2002 SC **.X.** SRL a inregistrat TVA deductibila in suma de **.X.** lei aferenta unor achizitii de materiale de constructii de la SC **.X.**SRL, SC SC **.X.** IMPEX SRL, SC SC **.X.** IMPEX SRL, SC **.X.** PROD SERV SRL, SC **.X.**IMPEX SRL, SC **.X.**SRL.

Conform documentelor prezentate, echipa de inspectie fiscala a constatat ca societatea a efectuat aceste achizitii in folosul SC **.X.** SRL si societatea nu a putut pune la dispozitia organelor de inspectie fiscala faptul ca societatile furnizoare sunt inregistrate ca platitoare de TVA, incalcand prevederile art.14 lit.d, art.18 lit.a, art.19 lit.a si b din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct.8.16 si pct.10.6 din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

**h)** In luna mai 2002, SC **.X.** SRL isi exercita dreptul de deducere al TVA in suma de **.X.** lei, inscrisa in factura fiscala nr. **.X./31.05.2002** emisa de SC **.X.** OIL SRL, reprezentand cedarea unui contract de leasing pentru autoturismul VW GOLF SS.

Societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala contractul de novatie incheiat intre societatea de leasing, cedentul contractului SC **.X.** SRL, comunicarea duratei ramase a contractului de leasing, situatia privind esalonarea ratelor neachitate.

Totodata, nu s-a putut face dovada ca proprietarul mijlocului fix si-a exprimat acordul predarii acestuia catre SC **.X.** SRL.

Astfel, echipa de inspectie fiscala a constatat ca nu s-au respectat prevederile art.19 alin.a si b din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adugata, drept pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **.X.** lei.

**i)** In luna februarie si martie 2002, SC **.X.** SRL a inregistrat cheltuieli cu alte servicii prestate de terti de la SC **.X.**CONSULTING SRL. Din facturile

fiscale nu rezulta ca serviciile au fost prestate de SC .X.CONSULTING SRL, nu au atasate documente justificative privind serviciile prestate si nu corespund cu obiectul contractului nr.97/24.01.2002.

Astfel, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca valoarea acestor servicii inclusiv TVA aferenta nu a fost recuperata de la clienti in conditiile art.18 lit.a din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct.10.6 din HG 401/20000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, drept pentru care nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **.X.** lei.

**j)** In luna ianuarie 2002, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de SC .X. lei in baza facturii fiscale nr.SC .X./22.01.2002 emisa de SC .X.TRANS SRL, reprezentand servicii de consultanta in transport.

Intrucat SC .X. SRL nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale contractul de prestari servicii si nici alte documente justificative care sa faca dovada prestarii efective, organele de inspectie fiscala in baza prevederilor art.18 lit.a si art.19 din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata au stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA in suma de **SC .X.** lei.

**k)** In urma refacerii evidentei contabile dispusa prin Dispozitiile de masuri si Procesul verbal nr..X./26.11.2004 au aparut diferente in fiecare luna intre TVA deductibila inregistrata in fiecare luna in evidenta contabila si TVA deductibila declarata prin deconturile de TVA. Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SRL a declarat la rd.23 "Regularizari taxa deductibila" in decontul lunii decembrie 2007, suma de **.X. lei** fara insa a detine si prezenta componenta si provenienta sumei.

Organele de inspectie fiscala stabilesc TVA deductibila suplimentar fata de cea declarata de societate in perioada 01.10.1999-30.04.2004, in suma de **.X. lei**, conform situatiei prezentate in anexa nr.18, din care suma de .X. lei a fost regularizata in decontul lunii decembrie 2007.

Pentru deconturile de TVA aferente trimestrului IV 1999, echipa de inspectie fiscala nu a putut stabili diferente intre TVA evidentiata in contabilitate si TVA declarata prin deconturile de TVA, intrucat nici societatea si nici Administratia Finantelor Publice .X./ nu detin deconturile aferente acestei perioade. Mai mult, organele de inspectie fiscala au constatat ca dreptul societatii de a corecta declaratiile depuse pentru trimestrul IV 1999 este prescris conform art.9 din OG 68/1997 republicata, coroborat cu pct.1 si pct.5 din OMF 2690/1998 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor OG 68/1997 privind procedura de intocmire si de depunere a declaratiilor de impozite si taxe, art.21 din OG 70/1997.

Societatea a regularizat suma de .X. lei in decontul lunii decembrie 2007.

Astfel, la data de 30.04.2004 organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru suma de .X. lei = .X./ lei (pct.a.1 pana la pct.a.10) – .X. lei + .X. lei.

## **2. În ceea ce priveste taxa pe valoarea adăugată colectată, s-a constatat următoarele:**

a) SC .X. SRL a achizitionat servicii de refacere a instalatiei electrice si servicii de racordare la reseaua de gaz metan pentru casa de protocol situata in sat .X., comuna .X. , judetul .X./, cu TVA colectata in suma de .X. lei in baza facturilor emise de SC B..X. .X. SRL, SC .X. SA in perioada iunie 2002 – martie 2004. Lucrarile la reseaua electrica s-au efectuat in baza contractului nr..X./31.05.2002, incheiat cu SC B..X. .X. SRL. Imobilul era in proprietatea d-rei .X.si a fost inchiriat societatii in baza contractului fn.01.09.2003 dar nu a fost inregistrat la AFP .X./ . Pretul inchirierii “*racordarea la reseaua de gaze naturale si a utilitatilor consumate*”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a emis facturi fiscale catre proprietar si nu a facut dovada utilizarii acestui imobil in folosul operatiunilor sale taxabile.

Astfel, in baza prevederilor art.1 alin.2, art.3, art.20 alin.1, art.22 alin.2 lit.a, art.24 alin.2 lit.a din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, art.126 alin.1 lit.a, b, c, d, art.128 alin.1 lit. a, art.140 alin.1, art.145 alin.3 lit.a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA colectata in suma de .X. lei.

b) In perioada august 1999-august 2001 SC .X. SRL a emis facturi fiscale pentru servicii de transport, depozitare, grupare aferente importurilor si exporturilor de bunuri prestate in favoarea unor clienti externi pentru care a aplicat cota “0” la TVA. In urma verificarilor efectuate s-a constatat ca nu s-au respectat prevederile legale privind justificarea cotei 0, privind obligativitatea incasarii contravalorii acestor servicii in valuta in conturi bancare deschise la banci autorizate de Banca Nationala a Romaniei. Contravaloarea serviciilor din facturile prezentate in anexa nr.21 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010, prezentand TVA in suma de .X. lei, nu a fost incasata de societate fiind inregistrata ca pierdere la implinirea termenului de prescriptie.

Astfel, in baza prevederilor pct.9.18 din HG 512/1998 si pct.9.9 din HG 401/2000 organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA in suma de .X. lei.

c) In urma refacerii evidentei contabile dispuse prin Procesul verbal nr..X./26.11.2004, societatea inregistreaza in evidenta contabila o suma mai mare a TVA colectata de .X./ lei fata de suma declarata si inregistrata initial, respectiv .X./ lei. Societatea inregistreaza la rubrica "*Regularizari taxa colectata*", rd.12 in baza prevederilor art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, TVA in suma de .X./ lei, in conditiile in care trebuia ca inscrie diferenta de .X./ lei.

Organele de inspectie fiscala constata pentru perioada 01.10.1999 - 30.04.2004 ca societatea inregistreaza in evidenta contabila fara sa declare o diferenta in plus reprezentand TVA colectata in suma de .X./ lei, rezultata in urma refacerii evidentei contabile pentru perioada 01.10.1999-30.04.2004.

d) Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat cumulat in luna decembrie 2001 veniturile din vanzarile de marfuri realizate in perioada decembrie 1999-decembrie 2001.

S-au constatat diferente intre sumele inregistrate in contul 707 "*Venituri din vanzarea marfurilor*" din Bilanturile contabile incheiate pentru anii 1999, 2000 si 2001 si sumele inregistrate in contul 707 "*Venituri din vanzarea marfurilor*" in evidenta contabila refacuta, dupa cum urmeaza:

- anul 1999 – .X./ lei,
- anul 2000 – .X./ lei.

Astfel, in baza prevederilor art.2, art.10, art.12, art.13 lit.a, art.17 lit.a din OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, art.2 lit.a, art.10, art.12, art.13 lit.a, art.10, art.12, art.13 lit.a, art.16, art.17 lit.a din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala colecteaza suplimentar TVA in suma de .X./ lei la data de 31.12.1999 si in suma de .X./ lei la data de 31.12.2000.

Situatia analitica privind taxa pe valoarea adaugata colectata inregistrata si declarata in perioada 01.10.1999-30.04.2004 este prezentata in anexa nr.22 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010.

Aferent trimestrului IV 1999, societatea .X. SRL si AFP .X./ nu mai detine deconturile de TVA, astfel incat nu se pot stabili diferentele de TVA intre TVA evidentiata in contabilitatea societatii si TVA declarata prin deconturile de TVA. Se constata, mai mult faptul ca dreptul societatii de a corecta declaratiile depuse pentru trimestrul IV al anului 1999 este prescris potrivit art.9 din OG 68/1997 republicata, privind procedura de intocmire si depunere a declaratiilor de impozite si taxe, art.21 din OG 70/1997 privind controlul fiscal si prevederile OMF 2690/1998 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor OG 68/1997 privind procedura de intocmire si de depunere a declaratiilor de impozite si taxe.

In anexa nr.23 si anexa nr.24 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 organele de inspectie fiscala prezinta modul de determinare a

TVA de plata pentru perioada 01.01.1999-30.04.2004 in suma de .X./ lei, diferentele stabilite pentru TVA colectata in suma de .X. lei.

Pentru sumele stabilite suplimentar, s-au calculat majorari si penalitati de intarziere in suma totala de .X./ lei (anexa nr.25) conform prevederilor art.13 din OG 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, art.12, art.13 OG 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, art.1 HG 354/1999 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare, art.1 HG 564/2000 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare, art.1 HG 1043/2001 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor, art.1 HG 874/2002, art.1 HG 1513/2002, art.1 HG 67/2004, art.108, art.109 OG 92/2003, art.14 OG 61/2002.

## **B. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT**

**Perioada supusa verificarii: 01.10.1999-30.04.2004.**

**În urma verificării cheltuielilor si veniturilor inregistrate de SC .X. SRL si a modului de calcul a impozitului pe profit, s-au constatat urmatoarele:**

### **1. Anul 1999**

a) In perioada octombrie-decembrie 1999 SC .X. SRL a inregistrat in contul 626 "*cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii*" cheltuieli in suma de .X. lei in baza facturilor fiscale nr..X./31.10.1999, nr..X./30.11.1999, nr..X./31.12.1999 emise de SC .X./ SA pentru SC .X./ SRL.

S-a constatat ca SC .X. SRL si SC .X./ SRL sunt firme diferite si au sediul social declarat la aceasi adresa, iar intre asociati exista relatii de rudenie de gradul I.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor in suma de .X. lei s-a efectuat fara a avea la baza documente justificative iar cheltuielile sunt nedeductibile conform prevederilor art.4 alin.1, 2, 3 lit.p si s din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cheltuielile nefiind aferente realizarii de venituri.

b) In baza facturii nr..X./29.12.1999 emisa de SC .X. SRL, societatea .X. SRL inregistreaza in cont 628 "*Alte cheltuieli cu serviciile executate de tertii*", in luna decembrie 1999, cheltuieli in suma de .X. lei reprezentand achizitii de prestari servicii.

In urma verificarilor efectuate de organele de inspectie fiscala s-a constatat ca factura fiscala nu prezinta elementele de identificare a serviciilor prestate, contractul in baza caruia au fost prestate, documente justificative care sa dovedeasca prestarea efectiva a serviciilor.



Din raspunsul furnizat de administratorul societatii, cu privire la serviciile prestate, nu rezulta faptul ca serviciile care au constat in pregatirea, testarea si autorizarea declaratiilor si expertilor vamali, precum si serviciile de consultanta in vederea deschiderii de noi puncte de lucru, in acest sens nefiind prezentate documente justificative din care sa reiasa faptul ca aceste servicii au fost prestate si sunt aferente realizarii de venituri.

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin.1, 2 si 3 lit.s din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, s-a stabilit ca respectivele cheltuieli in suma de .X. lei sunt nedeductibile fiscal.

c) Organele de inspectie fiscala, in urma verificarilor efectuate pentru perioada octombrie-decembrie 1999, au constatat ca veniturile realizate din transportul de marfuri sunt mai mici decat cheltuielile cu transportul si cheltuielile cu combustibilul, cu suma de .X. lei.

In nota explicativa, administratorul SC .X. SRL nu a prezentat nicio situatie prin care sa detalieze care sunt sumele de cheltuieli de transport refacturate si inregistrate eronat in alte conturi de venituri, care este valoarea corecta a acestor venituri aferente activitatii de transport international de marfuri.

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin.1 si 4 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, s-a stabilit ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal, intrucat nu s-a putut face dovada faptului ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri.

In baza prevederilor art.3 lit.a, b, c, d, e si art.4 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile din OG 83/1997 si OG 40/1998, s-a stabilit impozit pe profit suplimentar pentru anul 1999 in suma de **.X. lei**.

## **2. Anul 2000**

a) In perioada februarie-noiembrie 2000 SC .X. SRL a inregistrat in conturile 626 "*cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii*", 611 "*Cheltuieli cu intretinere si reparatii*", 6012 "*Cheltuieli privind combustibilul*", 6014 "*Cheltuieli privind piesele de schimb*", cheltuieli in suma de .X. lei in baza unui numar de 12 facturi fiscale emise de SC .X./ SA, SC .X. SRL, .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X./ SRL pentru SC .X./ SRL.

S-a constatat ca SC .X. SRL si SC .X./ SRL sunt firme diferite si au sediul social declarat la aceasi adresa, iar intre asociati exista relatii de rudenie de gradul I.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor in suma de .X. lei s-a efectuat fara a avea la baza documente justificative iar cheltuielile sunt nedeductibile conform prevederilor art.4 alin.1, 4, 6 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit si HG 402/2000 pentru

aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, cheltuielile nefiind aferente realizarii de venituri.

**b)** In cursul trimestrului I 2000, SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli cu prestari de servicii facturate de SC .X. SRL in suma totala de .X. lei, pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea efectiva si documente care sa ateste ca au fost efectuate in vederea realizarii de venituri.

In nota explicativa, administratorul SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative privind pregatirea, testarea si autorizarea declarantilor si expertilor vamali, precum si in servicii de consultanta in vederea deschiderii de noi puncte de lucru.

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin.1 si 4 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, HG 402/2000 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, s-a stabilit ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal, intrucat nu s-a putut face dovada faptului ca serviciul a fost prestat si cheltuiala a fost efectuata in vederea realizarii de venituri.

**c)** Organele de inspectie fiscala, in urma verificarilor efectuate in anul 2000, au constatat ca veniturile realizate din transportul de marfuri sunt mai mici decat cheltuielile cu transportul si cheltuielile cu combustibilul, cu suma de .X. lei.

In nota explicativa administratorul SC .X. SRL nu a prezentat nicio situatie prin care sa detalieze care sunt sumele de cheltuieli de transport refacturate si inregistrate eronat in alte conturi de venituri, care este valoarea corecta a acestor venituri aferente activitatii de transport international de marfuri.

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin.1 si 4 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, s-a stabilit ca suma de .X. lei este nedeductibila fiscal, intrucat nu s-a putut face dovada faptului ca aceste cheltuieli sunt aferente realizarii de venituri.

**d)** In luna decembrie 2000 SC .X. SRL a inregistrat provizioane pentru riscuri si cheltuieli in suma de .X. lei pentru care s-a prezentat organelor de inspectie fiscala, o situatie de calcul reprezentand doar diferente nefavorabile aferente contractelor de leasing. SC .X. SRL nu a prezentat niciun alt document justificativ din care sa rezulte ca pierderea neta din diferenta de curs valutar aferenta creantelor si datoriiilor in valuta la 31.12.2000 este in suma de .X. lei in conformitate cu prevederile HG 335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societati bancare.

Astfel, conform prevederilor art.4 alin.1, 4 si 6 lit.f din OUG 217/1999 pentru modificarea si completarea OG 70/1994 privind impozitul pe profit, s-a stabilit ca suma de .X. lei nu reprezinta pierdere neta din diferenta de curs valutar si prin urmare este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

In baza prevederilor art.2, art.5, art.7 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit,s-a stabilit impozit pe profit suplimentar pentru anul 2000 in suma de **.X. lei.**

### **3. Anul 2001**

**a)** In perioada februarie-noiembrie 2001 SC .X. SRL a inregistrat in contul 626 "*cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii*", cheltuieli in suma de .X. lei in baza facturilor fiscale nr..

Organele de inspectie fiscala au constatat ca inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor in suma de .X. lei s-a efectuat fara a avea la baza documente justificative iar cheltuielile sunt nedeductibile conform prevederilor art.4 alin.1, 4, 6 lit.m din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cheltuielile nefiind aferente realizarii de venituri.

**b)** In luna decembrie 2001 SC .X. SRL a inregistrat in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*" suma de .X. lei in baza facturilor fiscale prezentate in copie nr..contravaloare prestatii servicii cf.contract .X./07.06.2001".

Obiectul contractului il constituie furnizarea de servicii de consultanta in afaceri, inclusiv prin efectuarea de sondaje si studii asupra pietei in vederea dezvoltarii activitatii de transport international de marfuri.

In timpul inspectiei fiscale nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a acestor servicii in vederea realizarii de venituri.

In concluziile scrise de administratorul societatii in vederea construirii apararii in dosarul nr..Prestarea de servicii de consultanta in afaceri nu a fost executata niciodata de reclamanta."

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin.1, 4 si 6 lit.m din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei, intrucat aceste cheltuieli nu sunt aferente realizarii de venituri. Mai mult societatea nu detine facturi fiscale si contract in original, precum si documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor.

**c)** In luna decembrie 2001 SC .X. SRL a inregistrat provizioane pentru pierderea neta din diferenta de curs valutar aferenta datoriilor si creantelor in devize in suma de .X. lei, pentru care a prezentat organelor de inspectie fiscala, o situatie de calcul reprezentand doar diferente nefavorabile aferente contractelor de leasing extern. SC .X. SRL nu a prezentat nici un alt document justificativ din care sa rezulte ca pierderea neta din diferenta de curs valutar aferenta creantelor

si datoriilor in valuta la 31.12.2001 este in suma de .X. lei in conformitate cu prevederile HG 335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societati bancare.

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin.1, 4 si 6 lit.f din OUG 217/1999 pentru modificarea si completarea OG 70/1994 privind impozitul pe profit, s-a stabilit ca suma de .X. lei nu reprezinta pierdere neta din diferenta de curs valutar si este nedeductibila fiscal la calculul profitului impozabil.

d) In anul 2001 SC .X. SRL a achizitionat 2 autoturisme Porsche a caror valoare de achizitie a depasit suma de x euro, depasind astfel limita prevazuta de art.5 alin.5 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, pentru calculul cheltuielilor cu amortizarea fiscala.

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de X lei la calculul profitului impozabil, cheltuieli ce depasesc partea de amortizare prevazuta la art.5 alin.5 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit,.

In baza prevederilor art.5, art.7 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit,s-a stabilit impozit pe profit suplimentar pentru anul 2001 in suma de **.X. lei**.

#### **4. Anul 2002**

a) S-a constatat ca SC .X. SRL inregistreaza in semestrul I 2002, in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile prestate*" suma de .X. lei, astfel:

- .X. lei aferenta facturilor emise de catre SC .X. IMPORT EXPORT SRL, pentru care s-a prezentat un contract in copie ce prevede "*acordarea de consultanta si gasirea de clienti in vederea efectuarii de formalitati vamale in Biroul Vamal .X.*". Aferent acestor servicii, SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative prin care sa fie probata realitatea prestarii serviciilor facturate.

- in lunile februarie si martie 2002, suma de .X. lei in baza facturilor emise de SC .X.CONSULTING, reprezentand "*prestari servicii*". Intrucat din contractul nr.97/24.01.2002, prezentat in timpul inspectiei fiscale nu rezulta ca SC .X. SRL urma sa achizitioneze servicii prestate de SC .X.CONSULTING SRL in numele unor terte societati, potentiali clienti si ca valoarea acestor servicii a fost recuperata de la clienti prin refacturarea acestora, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile aceste cheltuieli.

- .X. lei aferenta facturilor emise de SC .X. GROUP SRL si SC .X. SRL in semestrul I 2002. Organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil, intrucat societatea nu detine contracte si documente justificative.

- .X. lei aferenta facturi fiscale nr.SC .X./22.01.2002 emisa de SC .X.TRANS SRL. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil aceste cheltuieli, intrucat societatea nu a prezentat in

timpul inspectie fiscale documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor facturate.

Astfel, in baza prevederilor art.4 alin.1, 6 lit.r din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, HG 402/2000 coroborate cu prevederile Regulamentului 704/1993 de aplicare a Legii contabilitatii 82/1991 cu prevederile art.65 din OG 92/2003, cheltuielile in suma de .X. lei au fost stabilite ca nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Conform prevederilor art.7 alin.1 si alin.2 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL datoreaza la data de 30.06.2002 un impozit pe profit in suma de .X. lei.

**b) Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile cu provizioanele pentru diferentele de curs valutar la data de 31.12.2002 in suma de .X. lei.**

Intrucat SC .X./ .X. SRL nu a prezentat documente justificative reglementate de art.1 lit.a, b si c din HG 830/2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare, in baza prevederilor art.9 alin.1, 3 lit.b, c, alin.7 lit.d, art.34 alin.1,2 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit si cu prevederile HG 830/2002 privind regimul deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu provizioanele constituite pentru diferentele de curs valutar inregistrate la data de 31.12.2002 este nedeductibila fiscal.

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei, reprezentand cheltuieli cu dobanzile si cu diferentele de curs valutar inregistrate pe parcursul semestrului II al anului 2002, conform art.10 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si pct.10.1-10.7 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

Conform prevederilor art.2 alin.5 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL datoreaza impozit pe profit aferent semestrului II 2002, in suma de .X. lei.

## **5. Anul 2003**

**a) Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile cheltuielile in suma de .X. lei inregistrate in perioada martie – octombrie 2003 in baza facturilor emise de catre SC SC .X. SRL, intrucat societatea nu detine documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor de consultanta si management.**

**b)** Cheltuielile in suma de .X. lei, inregistrate de contestatoare in contabilitate in baza facturilor emise de SC .X. SRL (3 facturi) si .X. SRL (2 facturi), au fost considerate de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile fiscal, intrucat nu s-au prezentat documente justificative, situatii privind lucrarile prestate si nici documente de receptie a lucrarilor finalizate. Aceste servicii au constat in lucrari de compartimentare, izolare termica, hidroizolatie care s-au efectuat asupra cladirii administrative, cladire care a fost pusa in functiune in luna iunie 2002.

**c)** Organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de **.X. lei** inregistrate de contestatoare in contabilitate in baza facturilor de achizitie combustibil emise de SC .X. IMPORT EXPORT SRL in perioada 09.08.2003 – 24.12.2003 in numar de 13 facturi, intrucat pentru combustibilul achizitionat nu s-au intocmit documente de intrare in gestiune si nici nu s-a facut dovada ca acestea au fost alimentari la pompa efectuate pentru mijloacele de transport apartinand SC .X. SRL.

**d)** Intrucat, in luna octombrie 2003, SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli cu reparatii in suma de .X. lei, in baza unor documente in copie emise de SC .X.SA, fara a prezenta documente justificative descriptive si nici documente de receptie a lor, conform prevederilor art.9 alin.1 si 7 lit.j) si s) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit, pct.9.14 HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, Legea contabilitatii 82/1991, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**.

**e)** Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, reprezentand cheltuieli cu dobanzile si cu diferentele de curs valutar inregistrate pe parcursul semestrului anului 2003, conform art.10 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si pct.10.1-10.7 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

Avand in vedere cele constatate, in baza prevederilor Legii 414/2002 privind impozitul pe profit si HG 859/2002, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL datoreaza la 31.12.2003 impozit pe profit suplimentar, in suma de **.X. lei**.

## **6. Anul 2004**

**a)** In trimestrul I al anului 2004, SC .X. SRL a achizitionat servicii de racordare la reseaua de gaz metan pentru casa de protocol, situata in sat .X., comuna .X. , judetul .X./ in suma totala (inclusiv TVA) de .X. lei, inregistrate in contul 628 "*alte cheltuieli cu serviciile executate de terti*" si in contul 605 "*cheltuieli privind energia si apa*".

Conform contractului de inchiriere fn/01.09.2003, SC .X. SRL a inchiriat locuinta situata in sat .X., comuna .X. , judetul .X./, unde pretul inchirierii a fost *“racordarea la reseaua de gaze naturale si a utilitatilor consumate”*.

SC .X. SRL in timpul inspectiei fiscale nu a facut dovada utilizarii acestui imobil in scopul realizarii de venituri, nefiind emise facturi fiscale catre proprietar.

Intrucat pentru prestarile de servicii facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL nu a prezentat situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru si nici alte documente prin care sa se dovedesca prestarea lor in scopul activitatii sale economice, organele de inspectie fiscala au stabilit in baza art.21 alin.1 si 4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**.

Astfel, in baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit in suma de **.X. lei**.

S-a constatat de asemenea ca potrivit balantei de verificare incheiate la data de 31.03.2004, societatea are inregistrat un impozit pe profit in suma de .X. lei si declara impozit pe profit in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala conform prevederilor art.19 si art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, stabileste suplimentar de plata diferenta de .X. lei ce este inregistrata si nedeclarata.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar pe anul 2004 in suma de **.X. lei (.X. lei+.X. lei)**.

La data de 30.03.2004, organele de inspectie fiscala in urma constatarilor fiscale efectuate in perioada **01.10.1999-30.03.2004** au stabilit ca SC .X. SRL datoreaza un impozit pe profit suplimentar in suma de **.X. lei**, conform Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..

In baza prevederilor OG 11/1996 privind executarea creantelor bugetare, OG 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, HG 354/1999 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare, HG 564/2000 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare, HG 1043/2001 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare, HG 874/2002 privind stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare si a cotei majorarilor datorate pe perioada amanarii sau esalonarii la plata a obligatiilor bugetare, HG

1513/2002 pentru stabilirea nivelului dobanzii datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare si pe perioada amanarii sau esalonarii la plata a obligatiilor bugetare, HG nr.67/2004 privind stabilirea nivelului dobanzii datorate pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor de plata si pe perioada pentru care au fost acordate inlesniri la plata, OG 92/2003 privind Codul de procedura, OG 61/2002 privind colectarea creantelor bugetare, s-au stabilit majorari si penalitati de intarziere in suma de .X. lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar. (anexa nr.29)

**III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de contestatoare si organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:**

**A. Referitor la aspectele de procedura invocate de societate:**

**1. Cu privire la nerespectarea prevederilor legale privind prescriptia extinctiva,** Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit in mod legal obligatii fiscale pentru perioada **01.10.1999 - 31.12.2003**.

**In fapt,** in perioada 12.10.2004 - 25.11.2004, SC .X./ SPEDTION SRL a fost supusa unei inspectii fiscale partiale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare si plata a impozitului pe profit, impozitului pe dividende si a taxei pe valoarea adaugata. Inspectia fiscala s-a finalizat prin incheierea Procesului verbal nr..X./26.11.2004 si emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..X./08.12.2004.

SC .X. SRL a contestat Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..X./08.12.2004, in data de 07.01.2005, contestatie solutionata prin Decizia de solutionare a contestatiei nr..X./20.07.2006 prin care "s-a desfiintat Procesul verbal de control nr..X./26.11.2004 si Decizia de impunere nr..X./08.12.2001, pentru suma de .X. lei, reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar si taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar cu dobanzile si penalitatile de intarziere aferente, urmand ca organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Controlului Fiscal .X./ sa intocmeasca un nou act de control care va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si cele precizate prin prezenta decizie".



Pentru punerea in aplicare a Deciziei de solutionare a contestatiei nr..X./20.07.2006 s-a dispus efectuarea unei noi inspectii fiscale prin Decizia de reverificare nr..X./13.10.2009.

Organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului .X./ – Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, a legitimațiilor de control nr..X. si nr..X., a ordinelor de serviciu nr..X./27.10.2009 si nr..X./05.01.2010, au efectuat la SC .X. SRL o inspectie fiscala partiala ce a vizat reverificarea obligatiilor bugetare pentru perioada **01.10.1999-30.04.2004**.

Inspectia fiscala s-a desfasurat in perioada **27.10.2009 – 26.02.2010**.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca intrucat inspectia fiscala a inceput la data de **27.10.2009**, “[...] *organul de inspectie fiscala avea dreptul sa stabileasca obligatii fiscale numai pe perioada care a inceput sa curga dupa data de 01.01.2004*.[...] si nu putea emite decizie de impunere cu privire la perioada anterioara, pentru ca dreptul de a lua o astfel de masura era prescrist”

**In drept**, potrivit art. 231 (fostul art.191) “*Dispoziții privind termenele*” din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,:

*“Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.”*

Aceste dispozitii legale sunt dispozitii cu caracter general si reglementeaza situatia termenelor care au inceput sa curga sub imperiul legilor anterioare si pentru care legiuitorul a statuat ca raman supuse legilor vechi, ca exceptie expresa de la principiul neretroactivitatii.

Potrivit acestor dispozitii legale, prescriptia dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand s-a nascut dreptul organului fiscal la actiune.

Avand in vedere prevederile legale mentionate, norma legala in vigoare la data la care a inceput sa curga prescriptia extinctiva pentru creantele nascute anterior datei de 01.01.2004 este Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care la art. 21 precizeaza:

*“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:*

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege.”

Se retine ca potrivit prevederilor art. 21 din Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, termenul de prescriptie a dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru perioada verificata este de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declaratiei pentru perioada respectiva.

In ceea ce priveste cauzele de intrerupere si suspendare a termenului de prescriptie care a inceput sa curga sub imperiul legii vechi si se calculeaza potrivit normelor in vigoare la acea data, se retine faptul ca in aplicarea art.231 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a fost emisa Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 aprobata prin Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.1754/17.12.2008, publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr.864 din 22.12.2008, care la pct.1 precizeaza :

*“Termenul in curs la data intrarii in vigoare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se calculeaza dupa normele legale in vigoare la data cand acestea au inceput sa curga. **Intreruperea si/sau suspendarea termenului de prescriptie se supun/supune normelor in vigoare la data cand acestea s-au produs**”.*

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr.2/2008 se retine ca intreruperea si/sau suspendarea termenului de prescriptie, *“se supun/supune normelor in vigoare la data cand acestea s-au produs”* astfel incat cauzele de intrerupere si/sau suspendare pot fi atat cele prevazute de legea veche, cat si cele prevazute de noua lege, pentru termenele care au inceput sa curga sub imperiul legii vechi.

Cu privire la intreruperea si suspendarea termenului de prescriptie, prin Ordonanta Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, la art.22 se precizeaza ca:

*“Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 se intrerup:*

a) în cazurile si în conditiile stabilite de lege pentru intreruperea termenului de prescriptie a dreptului la actiune;

b) la data depunerii de catre contribuabil a declaratiei fiscale dupa expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data efectuării de către contribuabil a unui act voluntar de recunoașterea a impozitului datorat, inclusiv plata integrală sau parțială a acestuia;

d) la data comunicării, către contribuabil, a unor diferențe de impozit stabilite de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale, ca urmare a acțiunilor de control.”,

iar potrivit art.23 din același act normativ, “termenele de prescripție prevăzute la art.21 se suspendă :

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe timpul cât contribuabilul se sustrage, cu rea-credință, de la efectuarea controlului fiscal;

c) cât timp contribuabilul, ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal”.

Începând cu 01.01.2004, prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, la art.92 se precizează:

“ART. 92 - Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale

(1) Termenele prevăzute la art.91 se întrerup și se suspendă în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune potrivit dreptului comun.”

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Din analiza dosarului cauzei rezulta că în perioada 12.10.2004 - 25.11.2004, SC .X./ SPEDITION SRL a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire declarare și plata a impozitului pe profit, impozitului pe dividende și a taxei pe valoarea adăugată. Inspecția fiscală s-a finalizat cu Procesul verbal nr..X./26.11.2004 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile de plată suplimentare nr..X./08.12.2004.

SC .X. SRL a contestat Decizia de impunere privind obligațiile de plată suplimentare nr..X./08.12.2004 în data de 07.01.2005 ce a fost soluționată prin Decizia de soluționare a contestației nr..X./20.07.2006 prin care s-a desființat actul administrativ fiscal contestat și s-a dispus refacerea inspecției fiscale.

Astfel, așa cum rezulta și din adresa nr..X./10.05.2010 a Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X./, se reține că inspecția fiscală de verificare a perioadei 01.10.1999 – 30.04.2004 a început în data de **25.09.2006** și nu în data de 27.10.2009 cum eronat susține societatea contestatoare întrucât

actiunea de control a fost suspendata cu data de **05.10.2006**, aspect comunicat SC .X. SRL prin adresa nr..X./05.10.2006, pentru efectuarea de controale incrucisate potrivit confirmarii de primire nr..X./12.10.2006, in baza prevederilor art.2 lit.a din OMFP nr.708/2006 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare potrivit caruia :

*“Inspectia fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acestora împiedică finalizarea inspectiei fiscale:*

*a) necesitatea efectuării unuia sau mai multor controale încrucișate;[...]*”

In data de 27.10.2009 a fost reluata inspectia fiscala inceputa in data de 25.09.2006, intrucat au incetat conditiile care au generat suspendarea din data de 05.10.2006, comunicarea reluarii inspectiei fiscale fiind efectuata prin adresa nr..X./26.10.2009.

Prin urmare pentru obligatiile fiscale ale lunii octombrie 1999 termenul de prescriptie a dreptului organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii suplimentare incepe sa curga de la data de 26.11.1999, se suspenda in data de 12.10.2004 data la care a inceput inspectia fiscala in urma careia s-a intocmit Procesul verbal nr..X./25.11.2004 si s-a emis Decizia de impunere nr..X./08.12.2004 si se intrerupe in data de 08.12.2004

Intrucat prin Decizia de solutionare a contestatiei nr..X./20.07.2006 s-a dispus desfiintarea Procesului verbal de control nr..X./26.11.2004 si a Deciziei de impunere nr..X./08.12.2004, *la data de 25.09.2006 este repusa in situatia initiala existenta la data primului control efectuat in perioada 12.10.2004 -25.11.2004.*

Astfel, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului .X./ – Activitatea de Inspectie Fiscala, in baza prevederilor OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare a legitimatiiilor de control nr..X. si nr..X., a ordinelor de serviciu nr..X./27.10.2009 si nr..X./05.01.2010, au efectuat la SC .X. SRL o inspectie fiscala partiala ce a vizat reverificarea acelorasi obligatii bugetare pentru perioada **01.10.1999 - 30.04.2004** in vederea punerii in aplicare a Deciziei de solutionare a contestatiei nr..X./20.07.2006 potrivit Deciziei de reverificare nr..X./13.10.32009.

Potrivit prevederilor art.105 alin.3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare “Inspectia fiscala se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de

prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”.

Mai mult, în speta sunt aplicabile și prevederile pct.102.4 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:*

**a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;**

*b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;*

*c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;*

**d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”**

Aceste elemente sunt prevăzute și la pct.4 din OPANAF nr. 713 din 12 octombrie 2004 privind aprobarea Cartei drepturilor și obligațiilor contribuabililor pe timpul desfășurării inspecției fiscale

*“Dreptul de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării*

*Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării.*

**Totuși, în cazul în care, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării verificărilor, sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade.**

*Datele suplimentare pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade pot rezulta din situații cum sunt:*

**- efectuarea unui control încrucișat asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care faceți parte și dumneavoastră;**

*- obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea dumneavoastră, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;*

- solicitări ale organelor de urmărire penală ori ale altor organe sau instituții îndreptățite potrivit legii;

- **informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.**”

Astfel, prin Decizia de reverificare nr..X./13.10.2009 s-a dispus reverificarea impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată și a impozitului pe dividende pentru perioada 01.10.1999-30.04.2004 cu respectarea prevederilor legale mai sus invocate.

Prin urmare motivația contestatoarei, cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală nu puteau emite decizii de impunere pentru perioada 01.10.1999 - 31.12.2003 „**pentru ca dreptul de a lua o astfel de măsură era prescris**” este neintemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

**2. Cu privire la încălcarea prevederilor art.213 alin.(3) din Codul de procedura fiscală**, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestărilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal obligații fiscale mai mari față de primul act de control pentru aceeași perioadă supusă inspecției fiscale.

**In fapt**, în perioada 12.10.2004-25.11.2004, SC .X./ SPEDITION SRL a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și plată a impozitului pe profit, impozitului pe dividende și a taxei pe valoarea adăugată. Inspectia fiscală s-a finalizat cu Procesul verbal nr..X./26.11.2004 și emiterea Deciziei de impunere privind obligațiile de plată suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./08.12.2004.

Prin Decizia de impunere nr..X./08.12.2004 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în suma totală de **.X. lei**, astfel:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea

adăugată.

Prin Procesul verbal de control nr..X./26.11.2004 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..X./08.12.2004 s-au stabilit mai multe măsuri printre care și *“Refacerea evidentei contabile cu respectarea dispozițiilor legale în vigoare și care să dea posibilitatea organului de control de a verifica bazele de impozitare în vederea determinării corecte a obligațiilor fiscale.”*

SC .X. SRL a contestat Decizia de impunere privind obligatiile de plata suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..X./08.12.2004, in data de 07.01.2005, contestatie ce a fost solutionata prin Decizia de solutionare a contestatiei nr..X./20.07.2006 prin care s-a dispus desfiintarea actului administrativ fiscal contestat si refacerea inspectiei fiscale.

Ca urmare a Deciziei de solutionare a contestatiei nr..X./20.07.2006, in data de 25.09.2006 s-a inceput inspectia fiscala de reverificare, organele de inspectie fiscala urmand *“sa intocmesca un nou act de control care va viza aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei [...]”*.

Inspectia fiscala a fost suspendata in data de 05.10.2006, conform art.2 lit.a din OMFP nr.708/2006 privind conditiile si modalitatile de suspendare a inspectiei fiscale, pentru efectuarea de controale incrucisate, si a fost reluata in data de 27.10.2009 ca urmare a Deciziei de reverificare nr..X./13.10.2009.

Pentru punerea in aplicare a Deciziei de solutionare a contestatiei nr..X./20.07.2006 s-a dispus efectuarea unei noi inspectii fiscale prin Decizia de reverificare nr..X./13.10.2009.

Ca urmare a aducerii la indeplinire a masurilor dispuse prin Procesul verbal de control nr..X./26.11.2004, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru perioada supusa reverificarii *“activele si pasivele societatii evidentiate in balantele de verificare incheiate dupa refacerea evidentei contabile au valori diferite fata de cele evidentiate in balantele de verificare incheiate initial”*, iar societatea *“nu a pus la dispozitie in vederea verificarii jurnalele de TVA si balantele de verificare intocmite initial [...]”*.

In timpul inspectiei fiscale s-au solicitat prin Nota explicativa nr.X/18.01.2010, situatiile comparative intocmite pentru taxa pe valoarea adaugata, in urma carora s-au stabilit diferente rezultate ca urmare a refacerii evidentei contabile. Prin raspunsul dat se mentioneaza *“[...] Lista anexa cu detalierea regularizarilor nu putem prezenta, deoarece nu s-a facut comparatie intre ce s-a declarat initial si ce a rezultat in urma refacerii contabilitatii.”*

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art.105 ali.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipuleaza :

*“(3) Inspectia fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”*

Astfel, se retine ca in urma refacerii evidentei contabile au aparut elemente noi, potrivit pct.102.4 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor

metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează ca:

*“Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:*

*a) efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;*

*b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;*

*c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;*

*d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”*, drept pentru care se **justifica reverificarea perioadei 01.10.1999-30.04.2004.**

Mai mult, societatea verificată nu a contestat măsurile dispuse prin Procesul verbal de control nr.X./26.11.2004 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X./08.12.2004, chiar mai mult, a adus la îndeplinire parțial măsurile stabilite de organul fiscal, recunoscând prin această constatare din procesul verbal, societatea refacându-și actele și evidențele contabile fără însă a prezenta componenta *“regularizarilor”*, declarând că nu a ținut cont de sumele declarate inițial.

În urma reverificării efectuate atât în baza *Deciziei de soluționare a contestației nr.X./20.07.2006*, cât și în baza *Deciziei de reverificare nr.X./13.10.2009* s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X./16.03.2010 prin care s-au stabilit obligații fiscale în suma totală de **.X. lei**, din care:

- .X. lei impozit pe profit,
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei taxă pe valoarea adăugată,
- .X./ lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin contestația formulată societatea menționează că *“[...] prin actul de control refăcut ca urmare a soluționării contestației a fost creată o situație mai grea [...]”*, fiind încălcate prevederile art.213 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, *“motiv pentru care solicităm să constatați nelegalitatea actului de control și să dispuneți desființarea deciziei de impunere.”*



Cu privire la acest aspect invocat de societate, organele de inspectie fiscala au solicitat punctul de vedere al Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala din ANAF care prin adresa nr..X./05.08.2010 precizeaza:

*“Avand in vedere faptul ca societatea a dus la indeplinire masurile stabilite prin procesul verbal contestat si desfiintat, masuri care au condus la modificarea actelor si documentelor financiar contabile, astfel incat intre acestea si cele care au fost verificate de organele de inspectie fiscala anterior (aferele procesului verbal contestat) exista diferente semnificative, din punctul nostru de vedere consideram ca stabilirea unor sume mai mari decat din actul desfiintat, urmare incheierii noului act administrativ fiscal potrivit Deciziei de solutionare a contestatiei, este posibila, tinand cont de faptul ca organul de inspectie fiscala nu mai poate verifica documentele in baza carora a fost incheiat actul contestat.”*

Prin adresa nr..X./03.08.2010, transmisa ca raspuns la solicitarea Directie generale de solutionare a contestatiilor, Directia Generala Coordonare Inspectie Fiscala comunica faptul ca isi mentine punctul de vedere citat mai sus.

De asemenea, pentru cazul in speta Directia generala de solutionare a contestatiilor a solicitat si punctul de vedere al Directiei Generale Juridice din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala, care prin adresa nr..X./13.09.2010 comunica urmatoarele:

*„Apreciem ca dispozitiile art.105 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu completările si modificările ulterioare, constituie temeiul în baza căruia organele fiscale au procedat la reverificarea societății SC .X. SRL, justificând si faptul că pe parcursul derulării controlului, au apărut elemente noi nedeterminate la momentul întocmirii actelor administrative fiscale anterioare.*

*În argumentarea acestui punct de vedere, invocăm adresele Directiei Generale Coordonare Inspectie Fiscal nr..X./13.01.2010 si .X./03.08.2010 prin care se subliniază faptul că, SC .X. SRL a dus la îndeplinire măsurile stabilite prin procesul verbal de control nr..X./26.11.2004 contestat si desființat, măsuri care au condus la modificarea actelor si documentelor financiar-contabile, astfel încât între aceste documente verificate de inspecția fiscală anterior, si cele verificate după refacerea contabilității, au rezultat diferențe semnificative din punct de vedere al cuantumului stabilit anterior.*

*Această diferență este posibilă, tinând cont de faptul că organul de inspecție fiscală nu a mai putut verifica documentele în baza cărora a fost încheiat actul contestat.*

*Chiar dacă, s-ar fi apreciat că refacerea controlului din februarie 2010 a fost efectuată în considerarea soluției de desființare totală a procesului verbal de control nr..X./26/2004 trebuie avut în vedere că principiul, „non reformatio in pejus” nu operează nici în acest caz, întrucât, procesul verbal de control*

*nr..X./2004 pe lângă sumele reprezentând obligațiile fiscale și accesoriile aferente, cuprindea și măsura refacerii evidenței contabile, fără a se putea preciza la acea dată conținutul și cuantumul obligațiilor fiscale rezultate ca urmare a ducerii la îndeplinire a măsurii dispuse.”*

Având în vedere cele prezentate se rețin ca neintemeiate susținerile societății cu privire la faptul că organele de inspecție fiscală urmare a re-verificării perioadei 01.10.1999 - 30.04.2004 au creat o situație mai grea decât cea stabilită prin primul act de control.

### **3. Cu privire la alte aspecte referitoare la desfășurarea inspecției fiscale, pe care SC .X. SRL le considera ca fiind nelegale:**

a) Referitor la *„refuzul nejustificat de a accepta la discuții pe reprezentanții firmei specializate care a refăcut evidența contabilă [...]”,* prin adresa nr..X./10.05.2010 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X./ menționează că *„echipa de inspecție fiscală a colaborat cu reprezentanții SC .X. SRL (dl. .X., dl. .X. .X.) care a refăcut evidența contabilă din perioada verificată [...]” și „[...] la discuția finală [...] d-na .X. , administratorul SC .X. SRL a venit însoțită de dl. .X.(administrator al SC .X. SRL), care a participat la întreaga discuție.”*

b) Referitor la *„refuzul luării în considerare a unor documente justificative prezentate de societatea noastră, deși am prezentat toate documentele solicitate, inclusiv documente încheiate cu mult înainte de perioada supusă verificării, pentru care subscrișă nici nu mai avea obligația legală de păstrare. Deși am prezentat toate aceste documente organele de control au considerat că nu am colaborat și nici nu am menționat aceste documente justificative în actele încheiate [...]”,* așa cum se menționează și în adresa nr..X./10.05.2010 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X./, anexat la Raportul de inspecție fiscală nr..X./26.02.2010 sunt prezentate un număr de 5 Note explicative (34 întrebări și răspunsuri) ce sunt adresate reprezentanților societății cu privire la prezentarea de documente justificative și explicații cu privire la operațiunile derulate de societate în perioada 01.10.1999-30.04.2004. Prin răspunsurile prezentate la o parte din întrebări nu se prezintă elemente clare și documente justificative care să ateste necesitatea și realitatea operațiunilor economice pentru care aceste clarificări au fost solicitate.

c) Referitor la *„încălcare drepturilor legale de desfășurare a inspecției fiscale și anume neprezentarea concluziilor finale, a sumelor și problemelor identificate având ca urmare imposibilitatea societății noastre în a prezenta dovezi, a depune obiecțiuni, etc. Prin urmare, au fost încălcate prevederile art.9*

din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare [...]", din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 rezulta ca:

- organele de inspectie fiscala au dat posibilitatea societatii sa prezinte documentele justificative si argumentele pe care aceasta le-a considerat relevante in sustinerea cauzei prin cele 5 Note explicative,

- s-a solicitat efectuarea unui numar de 7 controale incrucisate la furnizorii de bunuri si servicii,

- s-a efectuat o cercetare la fata locului in vederea stabilirii de fapt a investitiilor efectuate in perioada verificata in urma careia s-a intocmit Procesul verbal nr..X./26.02.2010,

- prin adresa nr..X./25.02.2010 societatea .X. SRL a fost instiintata cu privire la discutia finala privind constatările si deficiențele fiscale, urmare a incheierii inspectiei fiscale partiale efectuate in perioada octombrie 2009-februarie 2010. Prin aceeasi adresa se comunica data si locul de desfasurare a discutiei finale, precum si faptul ca in timpul discutiei finale vor fi comunicate constatările si consecintele fiscale urmare a inspectie fiscale.

**d)** Referitor la *„solicitarea in mai multe randuri a unor documente justificative in afara legii, care nu sunt prevazute in legislatia in vigoare depasindu-si astfel atributiile”*, sunt aplicabile prevederile art.65 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv *„Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*, intrucat societatea contestatoare nu mentioneaza care sunt aceste documente solicitate.

**e)** Referitor la *„aplicarea in mod abuziv si cu rea credinta a legislatiei cu privire la prescriptia extinctiva in defavoarea societatii noastre, astfel inspectorii au stabilit ca societatea nu poate avea drept de deducere pentru operatiuni mai vechi de anul 2000 (pg.45, 60) in schimb au stabilit ca nedeductibile si colectat sume aferente acestei perioade [...]”* echipa de inspectie fiscala concluzioneaza la pag.46 din Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010 *„[...] prescriptia actioneaza atat in ceea ce priveste dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale, cat si in ceea ce priveste dreptul contribuabililor de a corecta declaratiile fiscale depuse.”*

In timpul inspectiei fiscale a fost recunoscut dreptul de deducere exercitat de societate prin deconturile de TVA intocmite de societate si depuse la organul fiscal teritorial pentru perioada 01.10.1999 -31.12.2003 si s-a constatat ca societatea nu are drept de deducere a TVA pentru o parte din operatiunile derulate in aceasta perioada, in urma analizarii documentelor de catre societate,

in baza prevederilor legale incidente in perioada verificata, fapt detaliat in Anexa nr.25 la Raportul de inspectie fiscala nr..X./26.02.2010.

Avand in vedere cele de mai sus, se retine ca sustinerile contestatoarei sunt neintemeiate cu privire la aspectele referitoare la desfasurarea inspectiei fiscale.

**B. REFERITOR LA IMPOZITUL PE PROFIT stabilit suplimentar pe perioada 01.10.1999 – 30.04.2004 si contestat in suma de de .X./ lei, din care :**

**.X. lei pe perioada 01.10.1999-31.12.1999,**

**.X. lei pe anul 2000,**

**.X. lei pe anul 2001,**

**.X. lei pe anul 2002,**

**.X. lei pe anul 2003,**

**.X. lei pe trim.I 2004**

**.X. lei diferenta intre suma de .X./ lei stabilita prin decizia de impunere si .X. lei constatata prin raportul de inspectie fiscala**

**1. Referitor la impozitul pe profit in suma de .X. lei stabilit suplimentar pe anul 1999 si contestat se retin urmatoarele:**

**a). Cu privire la cheltuielile in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile in care au fost inregistrate in contabilitate in baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicata, cu modificările si completarile ulterioare, condițiile de document justificativ.**

**In fapt,** in perioada octombrie-decembrie 1999 SC .X. SRL a inregistrat in contul 626 "*cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii*" cheltuieli in suma de **.X. lei** in baza facturilor fiscale nr..X./31.10.1999, nr..X./30.11.1999 si nr..X./31.12.1999 emise de SC .X./ SA care la rubrica "Cumparator" figureaza completata o alta societate, respectiv SC .X./ SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila cheltuielile in suma de **.X. lei** fara a avea la baza documente justificative completate potrivit legii, SC .X. SRL si SC .X./ SRL fiind firme diferite, cu sediul social declarat la aceiasi adresa, iar aceste cheltuieli nu sunt aferente realizarii de venituri, stabilind impozit pe profit suplimentar in baza prevederilor art.4 alin.1, 2, 3 lit.p si lit.s din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata.

**In drept**, potrivit prevederilor art.4 alin.1, alin.2, alin.3 lit.p) si lit.s) din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare,

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.*

*(2) Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare. Când o cheltuială este aferentă mai multor activități, ea se repartizează pe activitățile respective.*

*(3) Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile pentru care nu se admite deducerea sunt:*

*p) cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ;*

*[...]*

*s) orice alte cheltuieli care nu sunt aferente realizării veniturilor.”*

Potrivit art.6 alin.(1) si alin.(2) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata cu modificarile si completarile ulterioare,

*“(1) 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.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz. “*

La pct. 119 din Regulamentul nr. 704/1993 de aplicare a Legii contabilitii nr. 82/1991 se prevede:

*“Potrivit art. 6 alin. (2) din lege, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

*Documentele justificative cuprind, de regula, următoarele elemente principale:*

*a) denumirea documentelor;*

*b) denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul;*

*c) numărul și data întocmirii documentului;*

*d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale (când este cazul);*

*e) conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei;*

*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.

De asemenea, prin OMFP nr.425/1998 privind aprobarea Normelor metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, se prevede ca :

*“Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:*

- denumirea documentului;
- denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul (când este cazul);
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- **menționarea părților care participă la efectuarea operației economice și financiare (când este cazul);**
- conținutul operației economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operației economice și financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operației economice și financiare patrimoniale, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.

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

Cu privire la obligativitatea datelor ce trebuie înscrise în facturile fiscale, la art.29 prin Legea nr. 26/1990, republicată, privind registrul comerțului, se prevede:

*„Comerciantul este obligat să menționeze pe facturi, oferte, comenzi, tarife, prospecte și orice alte documente întrebuintate în comerț, numele/denumirea, sediul social, codul unic de înregistrare și, dacă este cazul, codul numeric personal. Sunt exceptate bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice, care vor cuprinde elementele prevăzute de legislația din domeniu.”*

Astfel, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate

pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

La stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.

Cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, republicata, cu modificările ulterioare, condițiile de document justificativ sunt cheltuieli pentru care nu se admite deducerea la calculul profitului impozabil.

Inscrierile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate dobândesc calitatea de document justificativ dacă cuprind următoarele elemente principale: denumirea documentelor, denumirea și sediul unității patrimoniale care întocmește documentul, numărul și data întocmirii documentului, menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale, conținutul operațiunii patrimoniale și, când este cazul, și temeiul legal al efectuării ei, datele cantitative și valorice aferente operațiunii efectuate, numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, după caz, alte elemente menite să asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.

În ceea ce privește facturile fiscale nr..X./31.10.1999, nr..X./30.11.1999 și nr..X./31.12.1999 emise de SC .X./ SA în baza cărora contestatoarea a înregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil pe anul 1999 în suma de .X. lei, la rubrica "Cumparator" au completat o altă societate, respectiv SC .X./ SRL și nu societatea contestatoare.

Potrivit reglementărilor legale citate mai sus, menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor patrimoniale constitue un element obligatoriu ce trebuie completat în cuprinsul unui document pentru ca acesta să poată dobândi calitatea de document justificativ, și să poată sta la baza înregistrării în contabilitate a unor cheltuieli deductibile.

Astfel, se reține faptul că în condițiile în care facturile în cauză au completat la rubrica "cumparator" denumirea SC .X./ SRL, acestea nu pot constitui documente justificative potrivit Legii contabilității nr. 82/199, republicata, cu modificările și completările ulterioare, în baza cărora SC .X. SRL să poată înregistra cheltuieli deductibile în suma de .X. lei.

Cu privire la modul de completare a facturilor fiscale, Secțiunile Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin Decizia nr.V din 15.01.2007 publicată în Monitorul Oficial nr. 732 din 30 octombrie 2007, s-au pronunțat în sensul că **"...în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) și în art. 145 alin. (8) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se**

***considere 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 acestei taxe.”***

Sustinerile societatii potrivit carora, “echipa de inspectie fiscala face o grava confuzie intre cele doua societati SC .X./ SPEDITON SRL si SC .X./ SRL atribuind acesteia din urma achizitiile respective, [...] SC .X./ SRL are codul fiscal RO.X. iar activitatea acesteia a fost suspendata pana in 15.01.2006, deci aceasta firma nu avea posibilitatea sa efectueze achizitii. Pentru facturile in cauza societatea noastra detine contract incheiat (cu .X./) iar pe aceste facturi au fost inscrite datele de identificare ale societatii noastre”, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei intrucat prevederile legale mentionate, sunt de stricta interpretare si nu disting cu privire la astfel de aspecte, iar potrivit principiului de drept acolo unde legea nu distinge nici interpretul nu o poate face.

De asemenea, din documentele prezentate de societate in anexa nr 2 la contestatie referitoare la suspendarea activitatii SC .X./ SRL, nu reiese daca in perioada 31.10.1999 – 31.12.1999, perioada in care au fost emise facturile avand la rubrica «cumparator» inscrista SC .X./ SRL, activitatea SC .X./ SRL era suspendata. Societatea anexeaza la contestatie Actul aditional nr. .X./03.08.1999, pentru furnizare de servicii la adresa din Str. .X. nr. 50. Conform Certificatului Constatator privind istoricul societatii eliberat de ORC .X./ sub nr. .X./25.11.2009, prezentat in anexa nr. 6 la Raportul de inspectie fiscala nr. .X./26.02.2010, la adresa din Str. .X. nr. 50 este declarat punct de lucru al SC .X. SRL in 17.10.2002 in baza Rezolutiei nr. .X./01.10.2002 iar sediul social este este inscris la RC .X./ la adresa mai sus mentionata in data de 26.03.2007 in baza incheierii nr. .X./23.03.2007. Din cele prezentate mai sus se retine ca la data de 03.08.1999 data Actului aditional incheiat cu SC .X./ SA, SC .X. nu desfasura activitati economice autorizate la adresa din Str. .X. nr. 50, adresa de furnizare a serviciilor .X./ . Facturile emise pe numele SC .X./ SRL au inscrite urmatoarele date de identificare ale cumparatorului : « SC .X./ SRL, x x .X./, 2200 .X./ »

Prin urmare se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de .X. lei si au reintregit profitul impozabil pe anul 1999, calculand impozit pe profit suplimentar, motiv pentru care in temeiul art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,



« *Contestația poate fi respinsă ca:*

*“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,*

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capat de cerere.

**b) Cu privire la cheltuielile în suma de .X./ lei ( .X. lei + .X. lei), Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă acestea sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea nu face dovada prin documentele prezentate că serviciile achiziționate au fost prestate efectiv și că sunt aferente realizării veniturilor.**

**In fapt**, în baza facturii nr. X./29.12.1999 emisă de SC .X. SRL , **SC .X. SRL** înregistrează în contul 628 *“Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”*, în luna decembrie 1999, cheltuieli în suma de **.X. lei** reprezentând prestări servicii. Factura fiscală nu prezintă elementele de identificare a serviciilor prestate, contractul în baza căruia au fost prestate, documente justificative care să dovedească prestarea efectivă a serviciilor.

De asemenea, în perioada octombrie-decembrie 1999 societatea a efectuat servicii de transport marfuri. Urmare acestei activități desfășurate a înregistrat pe anul 1999 venituri în suma de .X. lei și cheltuieli cu transportul și combustibilul în suma de .X. lei, cu **.X. lei** mai puțin.

În baza prevederilor art.4 alin.1 alin.2, alin.3 lit.s și alin.4 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare s-a stabilit că suma **.X. lei** și suma de **.X. lei** este nedeductibilă fiscal, întrucât societatea nu a putut face dovada faptului că aceste cheltuieli sunt aferente realizării de venituri.

**In drept**, potrivit prevederilor art.4 alin.1, alin.2, alin.3 lit.s) din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.*

*(2) Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare. Când o cheltuială este aferentă mai multor activități, ea se repartizează pe activitățile respective.*

*(3) Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile pentru care nu se admite deducerea sunt:*

*[...]*

s) orice alte cheltuieli care nu sunt aferente realizării veniturilor."

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate și lucrări executate, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

**La stabilirea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare.**

Cu privire la obligativitatea datelor ce trebuie înscrise în facturile fiscale la art. 29 din Legea nr.26/1990 privind registrul comerțului, republicată cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

***"Comerciantul este obligat a menționa pe facturi, scrisori, oferte, comenzi, tarife, prospecte și orice alte documente întrebuițate în comerț numele/denumirea, sediu social, codul unic de înregistrare și dacă este cazul, codul numeric personal"***

Cu privire la cheltuielile în suma de **.X. lei** se reține că în baza facturii nr. **.X./29.12.1999**, emisă de SC **.X. SRL**, SC **.X. SRL** a înregistrat în luna decembrie 1999 în evidența contabilă, cont 628 "Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți", cheltuieli în valoare de **.X. lei** reprezentând achiziții de prestări servicii. Factura fiscală nu are înscrise elemente de identificare a serviciilor prestate, contractul în baza căruia au fost prestate și nici nu sunt anexate documente justificative care să dovedească prestarea serviciilor.

Se reține că pentru justificarea serviciilor facturate de SC **.X. SRL** s-au cerut în timpul inspecției fiscale precizări și documente justificative.

Astfel, la întrebarea nr. 4 din Nota explicativă nr.x/16.12.2009, anexa nr. 9 la RIF **.X./2010**, "*Va solicităm să prezentați informații cu privire la contractul în baza cărora aceste servicii au fost facturate, denumirea, volumul, perioada și locul în care au fost prestate, facturile fiscale nefurnizând aceste informații* » administratorul societății răspunde:

« *Serviciile prestate de firma **.X.**, conform contractului constau în :*

*-pregătirea, testarea și obținerea atestatelor de declaranți vamali și experți vamali autorizați de D.G.V. **.X.** și D.R.V. **.X.**, **.X./**, **.X.**, **.X.**, **.X.**, condiție cerută de Regulamentul Vamal al României și Codul Vamal;*

*- consultanța pentru deschiderea punctelor de lucru prin găsirea de personal, pregătirea și testarea lui, identificarea de spații de birouri și depozite pe lângă birourile vamale unde societatea a funcționat ca și comisionar în vamă în condițiile prevăzute de Codul și Regulamentul Vamal al României;*

*- obținerea Autorizației de funcționare în calitate de comisionar în vamă pe lângă*

*birourile Vamale Brasov, Sf. Gheorghe, Episcopia Bihor, Oradea, Nadlag, Dornesti, Targuri si expozitii Bucuresti »*, fara insa a prezenta documente doveditoare ca aceste servicii au constat in pregatirea, testarea si autorizarea declarantilor si expertilor vamali, precum si in servicii de consultanta in vederea deschiderii de noi puncte de lucru.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca SC .X. SRL a fost contractata pentru a obtine autorizatiile de comisionar in vama pe langa birourile .X., .X./, .X., .X. si ca in acest sens s-a incheiat contractul de prestari servicii din 30.09.1998 al carui obiect este conturat la art.2.1 lit.e, contract care nu a fost luat in considerare de organele de inspectie fiscala *pe motiv ca « nu face parte din perioada supusa controlului »* si depune documente in sustinere, anexa 9 la contestatie, cu privire la care se retin urmatoarele:

- Autorizatia nr X/19.03.1998 de comisionar in vama detinuta pentru punctul de lucru din .X./, Str. X nr. x a fost eliberata la o data anterioara incheierii contractului cu SC .X. SRL din data de 30.09.1998,

- Autorizatia nr X//17.01.2002 de comisionar in vama detinuta pentru punctul de lucru din .X./, Str. .X. nr 50, a fost eliberata la data de 17.01.2002, in conditiile in care SC .X. SRL a facturat servicii in perioada decembrie 1999 , deci dupa aproximativ doi ani,

- adresele de aprobare a extinderii autorizatiilor de comisionar in vama :

- adresa nr. .X./05.09.2000 pentru punctul de lucru din Dornesti,

- adresa nr. .X./06.12.2000 pentru punctul de lucru din Nadlag,

- adresa nr. .X./04.01.2001 pentru punctul de lucru din Episcopia Bihorului,

- adresa nr. .X./09.07.2001 pentru punctul de lucru din .X.,

au fost emise dupa facturarea serviciilor de SC .X. SRL cu o diferenta de 9 pana la 21 luni.

Din raspunsul furnizat de administratorul societatii si din documentele prezentate in sustinerea contestatiei cu privire la serviciile prestate de SC .X. SRL, nu rezulta faptul ca acestea au constat in servicii cu pregatirea, testarea si autorizarea declaratiilor si expertilor vamali, precum si in servicii de consultanta in vederea deschiderii de noi puncte de lucru, ca aceste servicii au fost prestate efectiv si sunt aferente realizarii de venituri din activitatea de comisionar a contestatoarei .

Prin urmare se mentin ca intemeiate constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor in suma de **.X. lei**, motiv pentru care in temeiul art.216 alin.1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1 lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea

Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

*“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,*

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capat de cerere.

Cu privire la cheltuielile în suma de **.X. lei** stabilite de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile pentru perioada octombrie-decembrie 1999, întrucât veniturile realizate din transportul de marfuri sunt mai mici decât cheltuielile efectuate în acest scop se rețin următoarele:

Prin întrebarea nr.5 din Nota explicativă nr. 3/21.12.2009, anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală contestat, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații privind clarificarea acestor diferențe, iar prin răspunsul dat de doamna .X. în calitate de administrator se explică faptul că în cheltuielile de transport sunt cuprinse și alte cheltuieli și că o parte din veniturile din transport sunt înregistrate în contul de venituri din prestări servicii fără a prezenta o situație prin care să se detalieze care sunt sumele reprezentând manipulări, depozitari, asigurare, înregistrate în contul cheltuielilor de transport și care este valoarea cheltuieli de transport refacturate și înregistrate eronat în alte conturi de venituri decât cele luate în calcul de echipa de inspecție fiscală.

Cu privire la cele susținute de SC .X. SRL prin contestația formulată, respectiv:

*“Societatea noastră primea prestări de servicii de transport (transport pe parcurs extern, vamuri în straintate, depozitari și manipulări în strainatate) care au fost înregistrate în contul 624 pentru că defalcarea lor în contabilitate ar fi fost imposibilă. Acestea au fost înregistrate global în rulajul contului 624 pe anul 1999 înregistrând valoarea de X Ron” și ca,*

*“ în contul 704.1 "Transp Intern (benef roman)" au fost înregistrate veniturile scutite cu drept de deducere (transport pentru import /export) pentru beneficiari din România inclusiv întocmirea Declarațiilor vamale de export pentru clienții interni*

*- în contul 704.2 "Transp Export (Benef extern)" au fost înregistrate veniturile scutite cu drept de deducere pentru care beneficiarul este din afara României*

*- în contul 708 "Transp intern întocm DVI" au fost înregistrate transportul intern facturat cu TVA, întocmire DVI + manipulare, deci toate serviciile prestate pe parcurs intern până la punctul destinație după ce marfurile au fost vamuite”,*

se retine ca aceste explicatii date si organelor de inspectie fiscala nu au fost luate in considerare la stabilirea impozitului pe profit suplimentar intrucat societatea nu a prezentat nicio situatie din care sa rezulte care sunt sumele reprezentand cheltuieli de manipulare, depozitare, asigurare inregistrate in contul cheltuielilor de transport si care este valoarea veniturilor din transport inregistrate in contul 708 "Transport intern intocmit DVI", din totalul veniturilor inregistrate in acest cont, pentru a se putea stabili valoarea corecta a cheltuielilor de transport si a veniturilor din activitatea de transport inregistrate in cursul anului 1999.

Prin contestatia formulata, SC .X. SRL mentioneaza ca "*noi nu am intocmit o asemenea situatie intrucat nu ne-a fost solicitata*", dar nu prezinta nici in sustinerea contestatiei o astfel de situatie, anexand doar facturile nr. .X., 57, 63, 64, 65, 68 emise in perioada 18.11.1999 - 30.11.1999 pe care este mentionat "transport intern", anexa 24 la contestatie, si cu privire la care sustine ca le-a inregistrat in contul 708 "Venituri din activitati diverse" fara a prezenta si o fisa a contului 708.

In anexa nr.25 la contestatie, societatea anexeaza mai multe facturi emise in luna noiembrie 1999 care in general la rubrica denumirea produselor sau serviciilor au inscrise "prestari servicii" si nu transport.

Cu privire la sustinerea societatii ca "*in contul 624 nu au fost incluse numai cheltuieli de transport. In functie de clauzele de livrare s-au primit de la furnizorii externi facturi care contineau atat servicii de transport cat si servicii de asigurare, manipulare pe teritoriu strain, depozitare si vamuire. Toate aceste servicii au fost inregistrate contabil in contul 624*" si documentele prezentate in anexa nr.26 la contestatie, respectiv:

- factura nr .X./17.11.1999 in valoare de 80 DEM emisa de furnizorul .X. X din Germania reprezentand contravaloare transport extern pe ruta Germania Romania, pana la punctul vamal, factura inregistrata in contul 624, suma ce a fost refacturata catre SC X SRL .X. conform facturii fiscale nr..X./ 09.11.1999 in valoare de .X. DEM,

- factura fiscala nr. .X./09.11.1999 emisa catre SC .X. SRL .X. care la rubrica denumirea produselor sau serviciilor are inscrise "*taxa vamala, suprataxa vamala Tva, taxa si prestari servicii import*", cu privire la care contestatoarea mentioneaza ca a fost evidentiata in contul 708 si nu a fost luata in considerare de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

- factura externa nr. .X. este intocmita in data de 17.11.1999 iar factura nr. .X. este intocmita in data de 09.11.1999 si prin ea nu ar fi putut fi refacturate cheltuieli care la aceea data nu erau cunoscute de societate;

- pentru suma inscrisa in factura .X./09.11.1999 cu mentiunea prestari de servicii, societatea nu depune nicio anexa din care sa rezulte modul de stabilire a acestei sume si faptul ca in aceasta suma este inclusa si contravaloarea unor transporturi.

Intrucat din cele mentionate de societate si documentele anexate la contestatie nu rezulta o alta situatie decat cea constatata de organele de inspectie fiscala cu privire la valoarea reala a cheltuielilor de transport si a veniturilor din activitatea de transport inregistrate in cursul anului 1999, in temeiul art.216 alin.1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”,

se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin reintregirea profitului impozabil pe anul 1999 cu cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**.

Avand in vedere cele retinute se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma totala de **.X. lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar pe anul 1999 prin reintregirea profitului impozabil cu cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. DEM lei**.

**2.Referitor la impozitul pe profit in suma totala de .X. DEM lei stabilit suplimentar pe anii 2000-2003 , din care .X. lei pe anul 2000, .X. lei pe anul 2001, .X. lei pe anul 2002 si .X. lei pe anul 2003 , Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste obligatii fiscale sunt datorate de SC .X. SRL in conditiile in care din cele sustinute de societate si din documentele anexate la dosarul contestatiei rezulta o alta situatie decat cea constatata si stabilita de organele de inspectie fiscala.**

**In fapt, pe perioada 2000-2003 organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma totala de .X. DEM lei prin reintregirea profitului impozabil cu cheltuieli constatate ca nedeductibile:**

**- in suma totala de .X. lei pe anul 2000, din care:**

**- .X. lei cheltuieli inregistrate in conturile 626 “Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii”, 611 “Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile”, 6012 “Cheltuieli privind combustibilul”, 6014 “Cheltuieli privind piesele de schimb in baza unui numar de 12 facturi fiscale emise de SC .X./ SA, SC .X. SRL, .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X./ SRL care la rubrica “cumparator” au completata o alta societate,**

respectiv SC .X./ SRL si prin urmare nu indeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii;

- **.X. lei** cheltuieli cu prestari de servicii facturate de SC .X. SRL pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea efectiva si documente care sa ateste ca au fost efectuate in vederea realizarii de venituri;

- **.X. lei** reprezentand diferenta intre cheltuielile cu transportul si cheltuielile cu combustibilul mai mari si veniturile realizate din transportul de marfuri mai mici

- **.X. lei** provizioane pentru riscuri si cheltuieli pentru care s-a prezentat organelor de inspectie fiscala, o situatie de calcul reprezentand doar diferente nefavorabile aferente contractelor de leasing fara a se prezenta alt document justificativ din care sa rezulte ca pierderea neta din diferenta de curs valutar aferenta creantelor si datoriilor in valuta la 31.12.2000 este in suma de .X. lei in conformitate cu prevederile HG 335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor constituite de agenti economici si societati bancare.

- **in suma totala de .X. lei** pe anul 2001, din care:

- **.X. lei** in baza facturilor fiscale nr..X./29.01.2001 si nr..X./26.02.2001 emise de SC .X./ SA, pentru SC .X./ SRL,

- **.X. lei** in baza facturilor fiscale prezentate in copie nr..X./07.06.2000, nr..X., nr..X. si nr..X. emise de SC .X. AP SRL, reprezentand "*contravaloare prestatii servicii cf.contract .X./07.06.2001*" de consultanta in afaceri, in vederea dezvoltarii activitatii de transport international de marfuri pentru care nu s-au prezentat documente justificative privind prestarea efectiva a acestor servicii in vederea realizarii de venituri,

- **.X. lei** pentru care SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte ca pierderea neta din diferenta de curs valutar aferenta creantelor si datoriilor in valuta la 31.12.2001 este in suma de .X. lei in conformitate cu prevederile HG 335/1995 privind regimul constituirii, utilizarii si deductibilitatii fiscale a provizioanelor agentilor economici si societati bancare,

- **X lei** cheltuieli cu amortizarea aferenta a 2 autoturisme Porsche a caror valoare de achizitie a depasit suma de 12.000 euro, depasind astfel limita prevazuta de art.5 alin.5 din OG 70/1994 privind impozitul pe profit, pentru calculul cheltuielilor cu amortizarea fiscala.

- **in suma totala de .X. lei pe anul 2002 din care:**

- **.X. lei pe semestrul I 2002** reprezentand prestari servicii in suma de .X. lei conform facturilor emise de catre SC .X. IMPORT EXPORT SRL pentru care, SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative prin care sa fie probata realitatea prestarii serviciilor facturate, in suma de .X. lei conform facturilor emise de SC .X.CONSULTING SRL, in suma de .X. lei conform facturilor emise de SC

.X. GROUP SRL si SC .X. SRL pentru care societatea nu detine contracte si documente justificative, in suma de .X. lei conform facturi fiscale nr.SC .X./22.01.2002 emisa de SC .X.TRANS SRL pentru care societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor facturate,

- **.X. lei** cheltuieli nedeductibile cu provizioanele pentru diferentele de curs valutar constituite la data de **31.12.2002** intrucat SC .X./ .X. SRL nu a prezentat documente justificative reglementate de art.1 lit.a, b si c din HG 830/2002 privind regimul deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici, ale băncilor, organizațiilor cooperatiste de credit și fondurilor de garantare,

- **.X. lei** cheltuieli cu dobanzile si cu diferentele de curs valutar inregistrate pe parcursul semestrului II al anului 2002.

**- in suma totala de .X. lei pe anul 2003 din care:**

- **.X. lei** prestari servicii inregistrate in baza facturilor emise de catre SC SC .X. SRL pentru care societatea nu detine documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor de consultanta si management,

- **.X. lei** prestari servicii inregistrate in baza facturilor emise de catre SC .X. SRL si SC .X. SRL intrucat nu s-au prezentat documente justificative, situatii privind lucrarile prestate si nici documente de receptie a lucrarilor finalizate constand in lucrari de compartimentare, izolare termica, hidroizolatie efectuate asupra cladirii administrative, cladire care a fost pusa in functiune in luna iunie 2002,

- **.X. lei** achizitie combustibil conform facturilor emise de SC .X. IMPORT EXPORT SRL, intrucat pentru combustibilul achizitionat nu s-au intocmit documente de intrare in gestiune si nici nu s-a facut dovada ca acestea au fost alimentari la pompa efectuate pentru mijloacele de transport apartinand societatii .X. SRL,

- **.X. lei** cheltuieli cu reparatii inregistrate in baza unor documente in copie emise de SC .X.SA,

- **.X. lei** reprezentand cheltuieli cu dobanzile si cu diferentele de curs valutar conform art.10 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit si pct.10.1-10.7 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instructiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

**Prin contestatia formulata SC .X. SRL** aduce argumente si depune documente constand in facturi fiscale, note contabile, declaratii anuale privind impozitul pe profit, declaratii rectificative, contracte, procese verbale de receptie, etc. din care rezulta o alta situatie de fapt decat cea constatata de organele de



inspectie fiscala cu privire la stabilirea impozitului pe profit precum si interpretari si aplicari eronate a unor prevederi legale in vigoare pe perioada verificata.

**In drept,** cu privire la calculul profitului impozabil si stabilirea impozitului pe profit pe perioada verificata sunt aplicabile prevederile art.4 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2000- 30.06.2002,

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștiguri din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile[...].*

*(4) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor[...].*

Pe perioada 01.07.2002 - 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile art. 7 alin.(1) si art.9 alin.(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare,

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.[...]*

“ART. 9

*(1) La calculul profitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile fiscal.

**Cu privire la cheltuielile cu provizioanele pentru riscuri si cheltuieli stabilite, de organele de inspectie fiscala, ca nedeductibile fiscal, se retin urmatoarele:**

In luna decembrie 2000 si 2001 SC .X. SRL inregistreaza provizioane pentru riscuri si cheltuieli in suma de .X. lei si de .X. lei prin inregistrarea contabila 681.2 “Cheltuieli de exploatare privind provizioane pentru riscuri și cheltuieli”=151.4 “Provizioane pentru pierderi din schimb valutar’

Prin contestatia formulata societatea arata ca la 31.12.2000 si la data de 31.12.2001 a efectuat urmatoarele inregistrari contabile :

476"Diferente de conversie - activ" = 401 "Fumizori conversie"

476"Diferente de conversie - activ" = 462"Credit diversi conversie"

476"Diferente de conversie - activ" = 519.1 "Credit TS conversie"

476"Diferente de conversie - activ"= 167".X.Leasing"

476"Diferente de conversie - activ"= 1687"Dobanda Afin"

si ataseaza la contestatie fisele de cont pentru ilustrarea inregistrarilor in conturile de mai sus, precum si notele contabile efectuate, anexa 31 pentru anul 2000 si anexa 33 pentru anul 2001.

Astfel, societatea sustine ca la 31.12.2000 a inregistrat un sold al contului 476 "Diferente de conversie-activ" in suma de .X. lei reprezentand reevaluarea datoriilor catre furnizori si furnizorii de leasing la cursul valutar valabil la 31.12.2000 publicat de BNR si un sold al contului 477 "Diferente de conversie - pasiv" in suma de .X. lei si ca are drept de deducere pentru suma de .X. lei care este sub limita deductibilitatii fiscale de .X. lei reprezentand pierdere neta din diferenta de curs valutar, in conformitate cu prevederile art. 1 din HG 335/1995 republicată, privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare (.X. – .X.).

In mod similar societatea prezinta prin contestatia formulata modul de inregistrare a diferentelor de conversie activ in suma de .X. lei reprezentand reevaluarea datoriilor catre furnizori si furnizorii de leasing la cursul valutar valabil la 31.12.2001 publicat de BNR si a diferentei de conversie -pasiv" in suma de .X. lei sustinand ca a constituit provizion doar in limita sumei de .X. lei care este sub limita deductibilitatii fiscale de .X. lei (.X. -.X.) la care are dreptul in conformitate cu prevederile art. 1 din HG 335/1995.

Potrivit art.6 lit.f) din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 2000-30.06.2002,

*« (6) În înțelesul alin.(1) cheltuielile nedeductibile sunt:[...]*

*f) sumele pentru constituirea provizioanelor peste limitele legale;”*

Se retine ca modul de calcul al provizioanelor deductibile fiscal pe perioada 2000-2001 este prevazut de HG 335/1995 republicată, privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare care la art.1 lit. b), prevede ca provizioanele **se constituie pentru pierderea neta din diferentele de curs valutar aferente tuturor datoriilor si creantelor in devize:**

*« ART. 1*

*Agentii economici, persoane juridice, cu exceptia societăților bancare și a instituțiilor financiare specializate, pot constitui următoarele provizioane deductibile fiscal:[...]*

*"b) provizioanele pentru pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente creanțelor și datoriilor în devize, evidențiate în contabilitatea agenților economici la sfârșitul fiecărui trimestru.*

***Deductibilitatea fiscală a acestor provizioane se acordă numai la încheierea exercițiului financiar anual, la nivelul pierderii nete din diferențele***

**de curs valutar, respectiv dintre valoarea creanțelor și datoriilor evaluate la cursul valutar de referință al Băncii Naționale a României din ultima zi a exercițiului financiar și cursurile de schimb valutar la care acestea au fost înregistrate în contabilitate.**

**Prin pierdere netă se înțelege diferența dintre sumele înregistrate în contul de conversie-activ și cele înregistrate în contul de conversie-pasiv la sfârșitul fiecărui an."**

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil provizioanele constituite peste limitele legale prevazute de *HG 335/1995 republicată, privind regimul constituirii, utilizării și deductibilității fiscale a provizioanelor agenților economici și societăților bancare* care stipuleaza ca agentii economici pot constitui provizioane care sunt deductibile fiscal la nivelul pierderii nete din diferențele de curs valutar, respectiv dintre valoarea creanțelor și datoriilor evaluate la cursul valutar de referință al Băncii Naționale a României din ultima zi a exercițiului financiar și cursurile de schimb valutar la care acestea au fost înregistrate în contabilitate, prin pierdere netă înțelegandu-se diferența dintre sumele înregistrate în contul de conversie-activ și cele înregistrate în contul de conversie-pasiv la sfârșitul fiecărui an.

Din cele prezentate la dosarul contestatiei se retine faptul ca sumele constituite de societate cu titlu de provizioane si inregistrate pe cheltuieli deductibile in anul 2000 si 2001 sunt sub limita prevazuta de legislatia in vigoare, respectiv sub limita pierderii nete din diferențele de curs valutar stabilita ca diferenta dintre sumele înregistrate în contul de conversie-activ și cele înregistrate în contul de conversie-pasiv la sfârșitul fiecărui an, dar datele prezentate de contestatoare trebuie verificate si confruntate cu cele existente in evidenta contabila in ceea ce priveste cursul de schimb aplicat fiecarei tranzactii efectuata de contestatoare pe parcursul anului fiscal si cursul de schimb aplicat creantelor si datoriilor in devize, la sfarsitul anului.

Mai mult, se retine ca aceste provizioane in suma de .X. lei si in suma de .X. lei au fost considerate ca nedeductibile la calculul profitului impozabil pe anii 2000 si 2001 de organele de inspectie fiscala fara a fi tratate ca venituri neimpozabile in anii urmatoari asa cum se prevede la art. 4 alin (5) din OG 70/1994, aplicabil in perioada de referinta,

" (5) În înțelesul alin.(1) veniturile neimpozabile sunt:[...]

d) rambursările de cheltuieli nedeductibile, precum și veniturile rezultate din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere sau veniturile realizate din stornarea ori recuperarea unor cheltuieli nedeductibile",  
si la art.8 lit.c) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit,

*“În înțelesul prezentei legi, sunt considerate neimpozabile următoarele venituri:*

*[...]*

*c) veniturile rezultate din anularea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile, precum și din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere sau a veniturilor realizate din recuperarea unor cheltuieli nedeductibile;”.*

**Cu privire la facilitățile fiscale de care poate beneficia societatea contestatoare se rețin următoarele:**

Prin contestația formulată, S.C. .X. SER, susține că la data punerii în funcțiune a investiției „Clădire administrativă” în sumă totală de .X. lei pe anul 2000, conform Procesului verbal de recepție nr. X/31.12.2001, la punerea în funcțiune a investiției „Depozit 1 și Depozit 2” în sumă totală de .X. lei pe anul 2001, conform Procesului verbal de recepție nr. X/31.12.2001 și la punerea în funcțiune a investiției „Depozit 1 și Depozit 2” în sumă totală de .X. lei pe anul 2002, conform Procesului verbal de recepție nr. X/30.06.2002 a aplicat facilitățile prevăzute de Legea nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, precum și cele ale Hotărârii Guvernului nr. 244/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii.

Potrivit raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au calculat și au acordat societății facilități fiscale privind reducerea impozitului pe profit datorat pentru anii 2000 – 2001 în baza prevederilor art. 7 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare.

**Pentru anul fiscal 2000**, în conformitate cu prevederile art. 21<sup>1</sup> din Legea nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, articol introdus prin Ordonanța de Urgență nr. 297/30.12.2000 pentru completarea Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii:

**„Cota din profitul brut reinvestit de către întreprinderile mici și mijlocii nu se impozitează”.**

**Pentru anul fiscal 2001**, până la data de **19 aprilie 2001** se menține cota de impozit pe profit de 25% prevăzută de art. 2 alin. 1 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, iar de la data de **19 aprilie 2001**, potrivit prevederilor Legii 189/19.04.2001 privind aprobarea Ordonanței de Urgență a

Guvernului nr. 217/1999 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, art. 7 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 are următorul conținut.

**„Impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat. Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001. Reducerile prevăzute la alin. (1) și (2) se calculează lunar, iar sumele aferente reducerii se repartizează ca surse proprii de finanțare.”**

În ceea ce privește facilitatea acordată de prevederile art. 21<sup>1</sup> din Legea nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră **„Cota din profitul brut reinvestit de către întreprinderile mici și mijlocii nu se impozitează”**, aceasta se menține și în anul fiscal 2001.

**Pentru primul semestru al anului fiscal 2002, se menține de asemenea atât facilitatea prevăzută de art. 7 alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră:**  
**„Impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat. Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001. Reducerile prevăzute la alin. (1) și (2) se calculează lunar, iar sumele aferente reducerii se repartizează ca surse proprii de finanțare.”**,  
cât și facilitatea acordată de prevederile art. 21<sup>1</sup> din Legea nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră **„Cota din profitul brut reinvestit de către întreprinderile mici și mijlocii nu se impozitează”**.

Totodată, în speță sunt aplicabile și prevederile Hotărârii Guvernului nr. 244/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, potrivit căroră:

**„22. Impozitul aferent profitului reinvestit se calculează potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

**23. Suma maximă asupra căreia se calculează scutirea este reprezentată de soldul creditor al contului de profit și pierderi.**

**24. Profitul brut reinvestit reprezintă sumele utilizate pentru efectuarea de investiții în active corporale și necorporale, aferente obiectului de activitate, de natura celor reglementate prin Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale sau necorporale, republicată, cu modificările ulterioare, exclusiv cele care au alte surse de finanțare decât profitul brut, cum sunt credite, împrumuturi nerambursabile sau civile.**

**25. Sumele utilizate pentru efectuarea de investiții sunt înregistrate la rubrica "Alte sume deductibile în limitele prevăzute de legislația în vigoare", la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit, din Declarația privind impozitul pe profit. În situația în care se realizează pierdere ca urmare a aplicării facilității, aceasta nu se recuperează în următorii 5 ani, potrivit Ordonanței Guvernului nr. 70/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

**26. Intră sub incidența prevederilor prezentelor norme metodologice și achiziționarea de mijloace fixe în regim de leasing financiar.**

**27. Pentru investițiile care se realizează pe parcursul mai multor luni sau în ani fiscali consecutivi scutirea de impozit pe profit se acordă proporțional cu valoarea lucrărilor realizate efectiv în baza unei situații parțiale de lucrări.**

**28. Investițiile pentru care s-a acordat scutire de impozit pe profit vor rămâne în patrimoniu cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de funcționare a acestora.**

**29. Cota din profitul brut reinvestit neimpozabilă se va folosi numai în același scop și va fi repartizată ca sursă proprie de finanțare.**

**30. Profitul brut reinvestit asupra căruia se calculează scutirea este profitul realizat lunar, cumulativ de la începutul anului până la momentul efectuării investiției, fără ca această facilitate să se recalculeze în perioada următoare sau la sfârșitul anului.”**

Pentru a clarifica prevederile legale de mai sus, Comisia Centrală Fiscală din Ministerul Finanțelor Publice a emis Decizia nr. 3/2002 pentru aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată, potrivit căreia:

**„I. Potrivit art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, republicată, cu modificările și completările ulterioare, impozitul pe profit se reduce cu 50% pentru profitul utilizat în anul fiscal**

curent pentru investiții în active corporale și necorporale, definite potrivit Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările ulterioare, destinate activităților pentru care contribuabilul este autorizat. Reducerea se calculează începând cu profitul realizat după data de 1 ianuarie 2001. Reducerile prevăzute la alin. (1) și (2) se calculează lunar, iar sumele aferente reducerii se repartizează ca surse proprii de finanțare.

.....  
Pentru investițiile care se realizează pe parcursul mai multor luni sau în ani fiscali consecutivi, inclusiv pentru cele realizate în regie proprie, facilitatea se acordă la valoarea lucrărilor realizate efectiv, în baza unor situații parțiale de lucrări, pentru investițiile puse în funcțiune parțial.

.....  
II. Pentru aplicarea prevederilor art. 21<sup>2</sup> din Legea nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările ulterioare, referitoare la neimpozitarea profitului utilizat pentru investiții în active corporale și necorporale, se vor avea în vedere dispozițiile prezentate mai sus, coroborate cu cele ale Hotărârii Guvernului nr. 244/2001 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii.”

Din analiza prevederilor legale invocate mai sus, se reține că pe perioada la care facem referire sunt incidente atât prevederile Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, cu modificările și completările ulterioare, care reprezintă legea generală în materia impozitului pe profit, cât și prevederile Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare, care reprezintă legea specială.

Întrucât potrivit principiului de drept conform căruia, legea speciala are întâietate față de legea generala și excede aplicarea legii generale cu privire la tot ceea ce legea speciala reglementează în mod expres, se reține că pe perioada 01.01.2000 – 30.06.2002 trebuiau aplicate și prevederile speciale, respectiv ale Legii nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare, cu condiția ca S.C. .X. SRL să îndeplinească condițiile prevăzute de lege în ceea ce privește definiția întreprinderii mici și mijlocii, respectiv prevederile art. 3 și art. 4 din Legea nr. 133/1999 privind stimularea întreprinzătorilor privați

pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare:

**„Prin întreprindere se înțelege orice formă de organizare a unei activități economice, autonomă patrimonial și autorizată potrivit legilor în vigoare să facă acte și fapte de comerț, în scopul obținerii de profit prin realizarea de bunuri materiale, respectiv prestări de servicii, din vânzarea acestora pe piață, în condiții de concurență.**

**Întreprinderile mici și mijlocii care își desfășoară activitatea în sfera producției de bunuri materiale și servicii se definesc, în funcție de numărul mediu scriptic anual de personal, după cum urmează:**

- a) până la 9 salariați - microîntreprinderi;**
- b) între 10 și 49 de salariați - întreprinderi mici;**
- c) între 50 și 249 de salariați - întreprinderi mijlocii.”**

Ori, nici din raportul de inspecție fiscală și nici din contestația formulată de S.C. .X. SRL nu reiese că această societate îndeplinește sau nu condițiile prevăzute de lege pentru a face parte din categoria întreprinderilor mici și mijlocii, pentru a beneficia de facilitățile speciale.

Se reține de asemenea că pentru investițiile puse în funcțiune parțial care se realizează pe parcursul mai multor luni sau ani fiscali consecutivi scutirea de impozit pe profit se acordă proporțional cu valoarea lucrărilor realizate efectiv în baza unei situații parțiale de lucrări.

Deci, pentru a beneficia de această facilitate acordată de legiuitor în scopul stimulării întreprinzătorilor privați pentru înființarea și dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii pentru profitul reinvestit, contestatoarea trebuie să facă dovada îndeplinirii condițiilor care s-o îndreptățescă în acest sens, prin înregistrări în evidența contabilă a utilizării profitului în scopul stipulat de legiuitor, declarații anuale privind impozitul pe profit, precum și dovada modului în care profitul reinvestit a fost materializat în investiții de natura activelor corporale și necorporale destinate activității pentru care potrivit obiectului prin situații lunare parțiale de lucrări efectuate efectiv și procese verbale finale de recepție.

În susținerea cauzei, contestatoarea nu depune decât Procesele verbale finale de recepție nr. 1/31.12.2000, nr. 2/31.12.2001 și nr. 3/20.06.2002.

**Cu privire la cheltuielile cu dobanzile și diferențele de curs valutar**, constatate ca nedeductibile fiscal pe perioada 2002 -2003 se retin următoarele:

Intrucât în semestrul al II-lea 2002 SC .X. SRL a înregistrat un capital propriu negativ, conform balantei de verificare încheiată la data de 31.12.2002 și balantei de verificare încheiată la data de 30.06.2002 echipa de inspecție fiscală a



constatat in baza prevederilor art. 10 din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit ca suma de .X. lei reprezentand cheltuieli cu dobanzile si diferentele de curs valutar, este nedeductibila fiscal.

Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .X./16.03.2010, societatea sustine ca echipa de inspectie fiscala a determinat valoarea cheltuielilor nedeductibile cu dobanzile si diferentele de curs valutar fara sa ia in calcul si procentul de 10 % din celelalte venituri inregistrate de societate asa cum este reglementat prin art 10 alin (2) din Legea 414/2002 privind impozitul pe profit.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca, « *...cheltuielile cu dobanzile si diferentele de curs valutar, aferente semestrului II 2002 sunt deductibile integral, deoarece insumate, veniturile financiare 168.545 si 10% din celelalte venituri ale contribuabilului .X. lei exced valoarea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar inregistrate .X. lei .* »

De asemenea, se retine ca pe anul 2003 au fost constatate cheltuieli cu dobanzile si diferentele de curs valutar nedeductibile fiscal in suma de **.X. lei** in baza prevederilor art.10 din Legea 414/25002 si pct.10.1-10.7 din HG nr.859/2002 intrucat capitalurile proprii ale societatii sunt negative, motiv pentru care in conformitate cu pct.10.6 din acelasi act normativ au stabilit din totalul de **.X. lei**, .X. lei cheltuieli cu dobanzile + .X. lei cheltuieli cu diferentele de curs valutar, cheltuieli cu dobanzile si diferentele de curs valutar deductibile la data de 31.12.2003 in suma de **.X. lei** stabilite prin insumarea veniturilor din dobanzi in suma de .X. lei plus 10% din celelalte venituri impozabile ale societatii respectiv .X. lei x 10% si cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca potrivit art.10 alin.7 din Legea nr.414/2002, nu i se aplica prevederile referitoare la gradul de indatorare si reportarea cheltuielilor cu dobanzile si pierderea neta din diferente de curs valutar, intrucat pentru operatiunile de leasing face parte din categoria societatilor exceptate, la data de 31.12.2003 contul 665 "*Cheltuieli din diferente de curs valutar*" prezinta un rulaj total de .X. lei in care sunt inregistrate toate diferentele de curs aferente decontarii creantelor si datoriilor in valuta existente la sfarsitul exercitiului financiar din care suma de .X. lei reprezinta diferentele de curs valutar aferente contractelor de leasing si ca in conformitate cu Declaratia rectificativa 101 depusa la data de 13.06.2008, veniturile din exploatare sunt in suma de .X. lei, ceea ce ar insemna deductibilitatea integrala a cheltuielilor cu dobanzile. In sustinerea cauzei societatea prezinta in anexele 40 si 41 la contestatie balanta de verificare la 31.12.2003, fisa contului 665 Cheltuieli cu diferentele de curs privind diferentele de curs valutar aferente operatiunilor de leasing, adresa societatii inregistrata la Administratia finantelor publice .X./ sub nr. .X. /13.062008 de inaintare a Declaratiei rectificative privind impozitul pe profit pentru anul 2003.

Potrivit art.10 alin.(1) alin.(7) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada 01.07.2002 -31.12.2003,

«(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât unu.

(2) În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste unu, inclusiv, cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile rămase nedeductibile se reportează în perioada următoare, în aceleași condiții, până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, în sensul alin. (1) și (2), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitărilor prevăzute în aceste alineate.

(4) Dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar în legătură cu împrumuturile obținute direct sau indirect de la bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare, menționate în instrucțiunile prevăzute la art. 34, și cele care sunt garantate de stat nu intră sub incidența prevederilor prezentului articol.

(5) În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția băncilor, sucursalelor acestora și cooperativelor de credit, române sau străine, a societăților de leasing pentru operațiuni de leasing, a societăților de credit ipotecar, dobânzile deductibile sunt limitate la:

a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, respectiv 2,25% trimestrial, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2003. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se va actualiza prin hotărâre a Guvernului.

(6) Limita prevăzută la alin. (5) se aplică pentru fiecare împrumut, înainte de aplicarea prevederilor alin. (1) și (2).

(7) Prevederile alin. (1) - (3) nu se aplică băncilor - persoane juridice române, sucursalelor băncilor străine care își desfășoară activitatea în România, societăților comerciale pentru operațiunile de leasing, societăților de credit ipotecar, precum și instituțiilor de credit.”

La pct.10.1 – 10.7 din HG 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit,

« 10.1. Sub incidența art. 10 din lege intră numai împrumuturile angajate după data intrării în vigoare a Legii nr. 414/2002, cu excepția art. 10 alin. (5) din lege

care se aplică și pentru dobânzile aferente împrumuturilor angajate înaintea datei intrării în vigoare a legii de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate.

10.2. În vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art. 10 alin. (5) din lege. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excede nivelul de deductibilitate permis conform art. 10 alin. (5) este considerată nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.

În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare ori egal cu 1, contribuabilul aplică limitarea prevăzută la art. 10 alin. (2) din lege.

Intră sub incidența art. 10 alin. (3) din lege pierderea netă din diferențe de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

Instituțiile de credit autorizate sunt cele autorizate, potrivit legii, de Banca Națională a României.

10.3. Gradul de îndatorare al capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat și capitalul propriu. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, respectiv credite bancare, împrumuturi de la instituții financiare, împrumuturi de la acționari, asociați sau alte persoane, credite furnizori.

Capitalul propriu cuprinde capitalul social, rezervele legale, alte rezerve, profitul nedistribuit, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale.

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital propriu}}$$

Pentru calculul deductibilității cheltuielilor cu dobânzile se vor avea în vedere următoarele:

a) Pentru împrumuturile angajate de la alte entități decât instituțiile de credit autorizate se va aplica limita prevăzută la art. 10 alin. (5) din lege, indiferent de perioada în care au fost contractate.

b) Cheltuielile cu dobânda aferentă împrumuturilor contractate după data de 1 iulie 2002 sunt deductibile aplicându-se limita de deductibilitate prevăzută la art. 10 alin. (2) din lege după aplicarea limitei de deductibilitate prevăzute la art. 10 alin. (5) din lege, după caz.

c) În scopul aplicării art. 10 alin. (5) din lege nivelul ratei dobânzilor recunoscute la calculul profitului impozabil este:

- rata dobânzii de referință este cea din ultima lună a trimestrului pentru care se calculează impozitul pe profit, publicată de Banca Națională a României în Monitorul Oficial al României, Partea I;

- ratele dobânzilor LIBOR și EURIBOR sunt cele din ultima zi a trimestrului pentru care se calculează impozitul pe profit corespunzător perioadei contractuale.

Ministerul Finanțelor Publice publică, prin ordin al ministrului finanțelor publice, nivelul ratelor dobânzilor LIBOR și EURIBOR.

d) Modul de calcul al dobânzii conform art. 10 alin. (5) din lege va fi cel corespunzător modului de calcul al dobânzii aferente împrumuturilor.

e) Rezultatul exercițiului luat în calcul la determinarea capitalului propriu pentru sfârșitul perioadei este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit.

Cheltuielile cu dobânzile însumate cu pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor cu termen de rambursare mai mare de un an, luate în considerare la calculul gradului de îndatorare, sunt deductibile la determinarea profitului impozabil în limitele prevăzute la art. 10 alin. (2) din lege.

În anul 2003, în vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile aferente împrumuturilor în valută obținute de la alte entități, cu excepția celor obținute de la bănci, sucursalele acestora și cooperativele de credit, române sau străine, de la societăți de leasing pentru operațiuni de leasing și/sau de credit ipotecar, nivelul ratei dobânzii anuale este de 9%, respectiv 2,25% trimestrial. În cazul leasingului financiar, utilizatorul nu aplică limita prevăzută la art. 10 alin. (5).

10.4. În vederea determinării impozitului pe profit, gradul de îndatorare se calculează ca raport între media capitalului împrumutat și media capitalului propriu. Pentru calculul acestor medii se folosesc valorile existente la începutul anului și la sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit, după cum urmează:

Capital împrumutat + Capital împrumutat  
(începutul anului fiscal) (sfârșitul perioadei)

-----  
2

Gradul de îndatorare = -----

Capital propriu + Capital propriu  
(începutul anului fiscal) (sfârșitul perioadei)

-----  
2

astfel:

Capital împrumutat + Capital împrumutat

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\text{(începutul anului fiscal)} \quad \text{(sfârșitul perioadei)}}{\text{Capital propriu} \quad + \quad \text{Capital propriu}} \\ \text{(începutul anului fiscal)} \quad \text{(sfârșitul perioadei)}$$

10.5. În cazul în care gradul de îndatorare astfel determinat este mai mic decât 1, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă de curs valutar sunt deductibile integral după ce s-au efectuat ajustările prevăzute la pct. 10.1.

10.6. Dacă gradul de îndatorare astfel determinat este 1 sau mai mare decât 1, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar este deductibilă numai în limita următoarei sume: venitul din dobânzi al contribuabilului plus 10% din celelalte venituri impozabile ale acestuia. Celelalte venituri nu includ: veniturile din dobânzi, veniturile din diferențe de curs valutar, veniturile înregistrate în conturile 711, 721 și 722, precum și eventualele venituri rezultate din operațiuni care au ca scop majorarea limitei prevăzute în art. 10 alin. (2) din lege.

10.7. Cheltuielile rămase nedeductibile după aplicarea prevederilor pct. 10.6 sunt reportate în perioada următoare și sunt tratate din punct de vedere fiscal ca fiind cheltuieli ale perioadei respective, urmând să devină subiect al limitării aplicabile în acea perioadă. »

Potrivit prevederilor citate mai sus cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic decât unu. În cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este peste unu, inclusiv, aceste cheltuielile sunt deductibile până la nivelul sumei veniturilor din dobânzi plus 10% din celelalte venituri ale contribuabilului. Cheltuielile cu dobânzile rămase nedeductibile se reportează în perioada următoare, în aceleași condiții, până la deductibilitatea integrală a acestora.

În cazul în care **cheltuielile din diferențele de curs valutar** ale contribuabilului depășesc **veniturile din diferențele de curs valutar**, **diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda**, deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă aceluiași limitări ca și cheltuielile cu dobânda.

Diferențele de curs valutar, se calculează și se înregistrează în contabilitate pentru disponibilitățile în devize, cât și pentru creanțele și datoriile în devize.

Cu privire la disponibilitățile în devize se reține că operațiunile privind disponibilitățile în devize se înregistrează în contabilitate la cursul zilei sau la un curs fix iar la închiderea exercitiului, disponibilitățile în devize se evaluează la cursul de schimb în vigoare la aceeași dată, iar diferența de curs rezultată se înregistrează în contabilitate ca venituri sau cheltuieli financiare după caz .

Cu privire la creantele si datoriile in devize se retine ca acestea se inregistreaza in contabilitate in lei, la cursul de schimb in vigoare la data efecuarii operatiunilor iar diferentele de curs valutar, intre data inregistrarii creantelor si datoriilor in devize si data incasarii, respectiv platilor, se inregistreaza ca venituri si cheltuieli financiare. La incheierea exercitiului, diferentele de curs valutar, fata de data inregistrarii in contabilitate a creantelor si datoriilor, se inregistreaza tot in conturile de cheltuieli si venituri pentru diferentele de curs, dupa caz.

Prin urmare cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile si diferentele de curs valutar, se retin ca intemeiate cele sustinute de societate prin contestatia formulata.

Se retine ca în conformitate cu prevederile pct. 12.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, „*În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare*”, la prezentul punct din cap. III au fost analizate doar capetele de cerere pentru care se va pronunța desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr. .X./16.03.2010.

Avand in vedere cele retinute cu privire la cheltuielile constatate ca nedeductibile pe anii 2000-2003, modul de calcul si stabilire a acestora si implicit a profitului impozabil si a impozitului pe profit pe aceasta perioada, prevederile legale mentionate la acest capitol din prezenta decizie, se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “ ***Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare***” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede:”***Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente***”.

Pe cale de consecinta se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X./16.03.2010 emisa de Directia Generala a Finantelor Publice .X./ – Activitatea de Inspectie Fiscala pentru impozitul pe profit in suma totala de .X. DEM lei stabilit suplimentar pe anii 2000-2003, din care .X. lei pe anul 2000,

**.X. lei pe anul 2001, .X. lei pe anul 2002 si .X. lei pe anul 2003, pentru a se recalcula si stabili corect acest impozit potrivit metodologiei de calcul privind stabilirea profitului impozabil care se determina ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.**

**3. Cu privire la impozitul pe profit in suma de .X. lei stabilit suplimentar de plata pe trimestrul I 2004, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu prestarile de servicii in suma de .X. lei, in conditiile in care societatea nu face dovada prin documentele prezentate ca serviciile achizitionate sunt aferente realizarii veniturilor.**

**In fapt,** SC .X. SRL a achizitionat servicii de racordare la reseaua de gaz metan pentru casa de protocol, situata in sat .X., comuna .X. , judetul .X./ in suma totala .X. lei, inregistrate in contul 628 *“alte cheltuieli cu serviciile executate de terti”* si in contul 605 *“cheltuieli privind energia si apa”*.

Intrucat conform contractului de inchiriere fn/01.09.2003, SC .X. SRL a inchiriat aceasta locuinta aflata in proprietatea D-nei .X.pretul inchirierii fiind *“racordarea la reseaua de gaze naturale si a utilitatilor consumate”* iar societatea nu a emis facturi fiscale catre proprietar pentru recuperarea cheltuielilor efectuate la acest obiectiv, nu a prezentat situatii de lucrari, procese-verbale de receptie, rapoarte de lucru si nici alte documente prin care sa se dovedesca prestarea lor in scopul activitatii sale economice, organele de inspectie fiscala au stabilit in baza art.21 alin.1 si 4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei.**

**In drept,** potrivit art.21 alin.(1) si alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind impozitul pe profit

*«(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.*

*[...]*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

La pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG 44/2004 se prevede:

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

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

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

Față de prevederile legale invocate mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

Din documentele existente la dosarul contestatiei se reține ca, societatea a înregistrat în trim.I 2004 pe cheltuieli deductibile fiscal contravaloarea a 3 facturi fiscale emise de SC .X. SRL reprezentând servicii de racordare la rețeaua de gaz metan a imobilului « Casa de vacanța .X. », aflată în proprietatea d-rei .X.care, a fost închiriată SC .X. SRL *“cu destinația - de casa de protocol”*.

În susținerea cauzei societatea a prezentat contractul de închiriere fn/01.09.2003 încheiat cu .X.si în care este menționat ca prețul închirierii este « contravaloarea *racordării la rețeaua de gaze naturale și a utilitatilor consumate*». Cu privire la acest contract se reține ca nu a fost înregistrat la AFP .X./.

De asemenea, societatea anexează la dosarul contestatiei Contractul nr.X/10.09.2003 încheiat între SC .X. SRL și SC .X. SRL care prevede ca *“Obiectul contractului îl constituie executarea .X. samentului de gaze naturale RP și a instalației de utilizare gaze naturale pentru două puncte de ardere”*. Cu privire la acest contract se reține ca nu prevede faptul ca lucrările ce fac obiectul acestui contract vor fi executate la imobilul închiriat situat în sat .X., comuna .X. .

În susținerea contestatiei societatea mai depune ordine de deplasare și un Contract de colaborare tradus din limba germană încheiat cu X mbH, documente ce nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestatiei întrucât nu se poate stabili nici o legătură între cheltuielile cu prestările de servicii înregistrate de contestatoare pe cheltuieli deductibile și aceste documente.



Potrivit prevederilor legale citate mai sus se retine ca pentru a deduce cheltuielile cu prestările de servicii trebuie să fie îndeplinite cumulativ mai multe condiții, respectiv **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului **iar prestarea efectivă a serviciilor sa se justifice prin situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare iar contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.**

Sustinerea societatii ca lucrarile facturate de SC .X. SRL s-au efectuat la imobilul inchiriat si « *nu au fost puse la dispozitie in mod gratuit asa cum eronat sustin organele de control, nu au fost efectuate in mod voluntar si neconditionat in interesul unei alte persoane ci in fapt au reprezentat plata chiriei conform contractului de inchiriere din 01.09.2003. In al treilea rand, facem mentiunea ca societatea noastra nu a compensat nimic! Deci nu se poate pune problema incalcarii principiului necompensarii din moment ce operatiunea reprezinta plata in natura a unei contraprestatii.* » nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat in speta sunt doua operatiuni economice distincte si anume inchirierea unui imobil si prestarea unor lucrari de reparatii a caror realitate nu a fost probata cu documente de catre SC .X. SRL.

Intrucat din documentele prezentate de societate, mentionate mai sus, nu rezulta faptul ca aceste prestari de servicii facturate de SC .X. SRL catre SC .X. SRL au fost efectuate in scopul activitatii sale economice, se retin ca intemeiate constatarile organelor de inspectie fiscala in sensul ca nu pot fi considerate deductibile cheltuielile in suma de **.X. lei** intrucat nu au fost respectate prevederilor art. 21 alin. (1) si alin.(4) litera m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, in temeiul art.216 alin.1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ *a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,*

se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2004 in suma de **.X. lei**.

**4. Cu privire la impozitul pe profit in suma de .X. lei stabilit suplimentar de plata pe trimestrul I 2004, Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca acest impozit este datorat de societate in conditiile in care societatea nu aduce nici un argument in sustinerea cauzei.**

**In fapt**, potrivit balantei de verificare incheiate la data de 31.03.2004, societatea are inregistrat un impozit pe profit in suma de .X. lei si declara impozit pe profit in suma de .X. lei.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.X./16.03.2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X./ – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit suplimentar de plata diferenta de .X. lei inregistrata in contabilitate si nedeclarata, conform prevederilor art.19 si art.34 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestație societatea nu aduce în susținere argumente sau documente referitoare la impozitul pe profit in suma de .X. lei stabilita suplimentar pe anul 2004 prin decizia de impunere contestata.

**În drept**, sunt incidente dispozițiile art.206 alin.1 lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată care prevăd :

*“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde :*

*c) **motivele de fapt și de drept** ,*

*d) **dovezile pe care se întemeiază contestația** ”.*

Totodată, în speță sunt incidente și prevederile pct.12.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, potrivit căroră :

*“Contestația poate fi respinsă ca [...] **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supusă soluționării”,*

coroborate cu prevederile pct. 2.4 din același act normativ, potrivit căroră :

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

Se retine ca societatea, deși contestă integral impozitul pe profit stabilit suplimentar pe trim.I 2004 cu privire la diferenta in suma de **.X. lei**, nu aduce nici un argument care sa fie justificat cu documente si motivat pe baza de dispozitie legala prin care sa combata constatarile organelor de inspectie fiscala din care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de acestea, motiv pentru care contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru acest capat de cerere.

**5.Cu privire la diferenta de impozit pe profit in suma de .X. lei** se retine ca prin Raportul de inspectie fiscala nr..**X./26.02.2010** s-a constatat impozit pe profit in suma de **.X. lei**, iar prin Decizia privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..**X./16.03.2010** s-a stabilit impozit pe profit suplimentar de plata in suma de **.X./ lei, cu .X. lei mai mult**, fara a se face vreo mentiune cu privire la motivele de fapt si de drept in baza carora s-a stabilit aceasta diferenta suplimentara de plata.

Avand in vedere acest aspect se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede:”**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**” si pe cale de consecinta se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..**X./16.03.2010** emisa de Directia Generala a Finantelor Publice **.X./ – Activitatea de Inspectie Fiscala** pentru impozitul pe profit in suma de **.X. lei** stabilit suplimentar prin decizia de impunere, fata de constatarile din raportul de inspectie fiscala, urmand ca organele de inspectie fiscala sa precizeze motivele de fapt si de drept in baza carora s-a stabilit suma mai mare prin decizia de impunere.

**6. Referitor la majorarile de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de .X. l aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra accesoriilor aferente impozitului pe profit pentru care urmeaza a fi respinsă contestația, în condițiile în care din raportul de inspectie fiscala si anexele la acesta nu se poate stabili cu exactitate cuantumul acestora.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X./ – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit accesorii in suma de **.X. lei** aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar in suma de **.X./ lei**, in baza art.13 din OG nr.11/1996, art.12 si art.13 din OG nr.61/2002, art.1 din HG nr.354/1999, art.1 din HG nr.564/2000, art.1 din HG nr.1043/2001, art.1 din HG nr.874/2002, art.1 din HG nr.1513/2002, art.1 din HG nr.67/2004, art.108 si art.109 din OGnr.92/2003 si art.14 din OG 61/2002.

Se reține că prin prezenta decizie urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si nemotivata pentru impozitul pe profit in suma de **.X. lei** aferent anilor 1999 si trim.I 2004 si a se desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010 pentru suma de **X lei** reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar pe anii 2000-2003.

In ceea ce priveste suma de **.X. lei** reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./2010 se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii aferente impozitului pe profit iar potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", urmeaza calea principalului.

**In drept**, intrucat din Raportul de inspectie fiscală nr..X./2010 si anexele la acesta organele de soluționare a contestatiei nu pot determina cu exactitate cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei** pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată si nemotivata fata de cuantumul majorarilor de intarziere aferente impozitului pe profit pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata așa cum s-a retinut la cap.III "Impozit pe profit" din prezenta decizie, in baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: "***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***" coroborate cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede:"***Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriiilor aferente***", se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia

fiscala nr..X./16.03.2010 pentru intreaga suma de .X. lei reprezentand accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar pentru a fi recalculat si departajat corect aceste accesorii .

**C. REFERITOR LA TAXA PE VALOAREA ADAUGATA** stabilita suplimentar de plata in suma de .X. lei din care:

- .X. lei TVA nedeductibila (.X./ – .X. +.X.)
- .X. lei .X./ lei TVA colectata  
se retin urmatoarele:

### **C1. Cu privire la TVA nedeductibila in suma de .X./ lei:**

**1.Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei si in suma de .X. lei**, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata evidentiata in facturi ce nu indeplinesc calitatea de document justificativ potrivit legii, respectiv au completate la rubrica „cumparator” o alta societate decat contestatoarea, nu sunt datate, sunt in copie sau pentru care nu s-a prezentat dovada ca furnizorul este platitor de TVA, potrivit legii.

**In fact**, SC .X. SRL si-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei in perioada octombrie 1999 – august 2002 in baza unui numar de 23 facturi fiscale emise de SC .X.SA, SC .X./ SA, SC .X./ SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X./ SRL si SC .X. SRL care la rubrica „Cumparator” au completate o alta societate decat contestatoarea, respectiv SC .X./ SRL, - in suma de .X. lei in baza a noua facturi fiscale emise de SC X SRL si SC .X. SRL pentru care nu a prezentat situatii de lucrari prin care sa se probeze ca aceste servicii au fost efectiv prestate si in favoarea SC .X. SRL, **nu detine dovada de platitor de TVA a furnizorilor**

- in suma totala de .X. lei in baza unor facturi in copie xerox, nr..X./03.10.2000 emisa de SC .X. .X. SA, nr..X./14.10.2003 emisa de SC .X. SRL, nr..X./03.10.2003 si nr..X..X./ 13.10.2003 emise de SC .X.SA ,

- in suma de .X. lei in decembrie 2001 in baza a patru facturi fiscale in copie emise de SC .X. A.P. SRL, din care 3 facturi nedatate si pentru care contestatoarea nu a prezentat dovada ca furnizorul este platitor de TVA, potrivit legii in conditiile in care TVA inscrisa in acestea este mai mare de 20 milioane .

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca societatea nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA in suma de .X. lei, .X. lei, .X. lei si in suma de .X. lei in baza facturilor fiscale emise de furnizorii mentionati mai sus

intrucat nu au fost respectate prevederile art.18 lit.a si art.19 din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, pct.10.5 lit.a) si lit.c) din HG nr.512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si pct.10.6 lit.a si c) din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor pentru aplicarea OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

**In drept**, potrivit art.19 din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, republicata, in vigoare in perioada 1999 -14.03.2000,

*“ Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor, agenții economici sunt obligați:*

*a) să justifice, prin documente legal întocmite, cuantumul taxei;*

*b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.*

*Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din prezenta ordonanță.”*

La pct. 10.6 din Normele de aplicare a Ordonantei de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 401/2000, se precizeaza :

***“Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la :***

***[...] g) bunuri si servicii aprovizionate pe bază de documente care nu îndeplinesc conditiile prevăzute la art. 25 lit. B din ordonanta de urgentă si de Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea formularelor modelelor comune privind activitatea financiară si contabilă si a normelor metodologice privind si utilizarea acestora”.***

Art. 25 lit. B din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, **aplicabil pentru perioada 15.03.2000 - 31.05.2002**, invocat la pct. 10.6 lit. g) din Norme, precizeaza urmatoarele obligatii ale contribuabililor care realizeaza operatiuni impozabile:

***“Cu privire la întocmirea documentelor :***

***a) să consemneze livrările de bunuri si/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legal aprobate si să completeze toate datele prevăzute de acestea. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, la aceste documente se anexează si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;***

***b) contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligati să solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile si serviciile achizitionate si să verifice***

**întocmirea corectă a acestora, iar pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului [...]**”.

Prin urmare, pe aceasta perioada, având în vedere prevederile legale invocate mai sus, coroborate cu prevederile pct. 119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitii nr. 82/1991 aprobat prin HG nr.704/1993, societatea avea **obligatia** de a verifica întocmirea corectă a facturilor primite de la furnizorii / prestatorii din România, respectiv **de a verifica completarea în mod corespunzător a tuturor datelor cerute de acest formular, în caz contrar neavând dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.**

În ceea ce privește facturile emise de furnizorii/prestatorii din România în perioada **31.05.2002 - 31.12.2003**, la art. 29 lit. B din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se precizează următoarele obligații ale contribuabililor care realizează operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere :

*“Cu privire la întocmirea documentelor :*

*a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod obligatoriu următoarele date : denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului / prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, pretul unitar, valoarea bunurilor/serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;*

*b) persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori / prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, iar pentru operațiunile cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei sunt obligate să solicite și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului / prestatorului. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu contin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), precum și lipsa copiei de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului / prestatorului în cazul cumpărărilor cu o valoare a taxei pe valoarea adăugată mai mare de 50 milioane lei inclusiv, determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente [...]”.*

Potrivit acestor prevederi legale cumparatorul avea obligatia de a inregistra in contabilitate facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care sa contina toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu si de a verifica intocmirea corecta a acestora.

Avand in vedere aceste dispozitii legale se retine faptul ca pentru perioada octombrie 1999 – mai 2002 dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata se exercita in baza facturilor fiscale completate in mod obligatoriu cu datele prevazute la pct.119 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, aprobat prin HG nr. 704 din 22 decembrie 1993, iar incepand cu data de 01.06.2002 dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata se exercita in mod obligatoriu in baza facturilor completate cu datele prevazute la art.29 lit.B pct.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.

In acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei Generale de Politici si Legislatie din cadrul Ministerului Finantelor Publice (actuala Directie de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Finantelor Publice), care prin adresa nr..X. /24.11.2004, anexata la dosarul cauzei, precizeaza :

**« Art.25 B lit.b) din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata prevede ca platitorii de taxa pe valoarea adaugata sunt obligati sa solicite de la furnizori sau prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate pentru toate bunurile si serviciile achizitionate si sa verifice intocmirea corecta a acestora,[...] ».**

De asemenea, prin adresa nr..X. /06.08.2007, anexata la dosarul cauzei, Directia de legislatie in domeniul TVA din cadrul Ministerului Economiei si Finantelor precizeaza :

**« [...]exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se putea efectua dupa verificarea intocmirii corecte si complete a facturii, iar in ceea ce priveste inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata a furnizorilor sau prestatorilor, pentru facturile fiscale cu o valoare a taxei pe valoarea adaugata mai mare de 20 milioane, aceasta se verifica cu copia de pe documentul legal care atesta calitatea de platitor a furnizorului sau prestatorului. »**

Inregistrarea in evidenta contabila a unor facturi care nu contin toate datele prevazute a fi completate in mod obligatoriu conform prevederilor legii mentionate, duce la sanctionarea societatii cu pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor respective conform prevederilor punctului 10.6 lit.g din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si conform prevederilor art.29 lit.B pct.b din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata.



**a) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, pct.A.I. din contestatie**, stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala si contestata de SC .X. SRL se retin urmatoarele:

Societatea contestatoare sustine ca « *Echipele de inspectie fiscala face o grava confuzie intre cele doua societati SC .X. SRL si SC .X./ SRL atribuind acesteia din urma achizitiile respective. Facem mentiunea ca SC .X./ SRL are codul fiscal .X., iar activitatea acesteia a fost suspendata pana in 15.01.2006, deci aceasta firma nu avea posibilitatea sa efectueze achizitii. Pentru facturile in cauza societatea noastra detine contract (cu .X./, Amotrans, .X./ sa,) iar pe aceste facturi au fost inscrise datele de identificare ale societatii noastre (Codul fiscal si adresa.). Pentru factura de la SC .X./ SRL nr. .X./21.11.2000 exista avizele de expeditie unde la cumparator exista trecuta societatea noastra», si anexeaza la dosarul contestatiei documente pentru a demonstra ca achizitiile au fost efectuate pentru SC .X. SRL, respectiv, act aditional nr..X./03.08.1999 la contractul .X. incheiat cu SC .X./ SA, certificat constatator privind SC .X./ SRL, factura nr..X./16.11.2000 emisa de SC .X./ SRL, factura nr..X./21.11.2000 emisa de SC .X./ SA, nota de receptie, avize de expeditie, factura nr..X./25.09.2000 emisa de SC .X./SRL, factura nr..X./01.08.2002 emisa de SC .X./ SRL, nota de receptie si comanda emisa, factura nr..X./17.11.2000 emisa de SC .X./ SRL, nota de receptie si procesul verbal de receptie, contract incheiat cu SC .X./ SA, facturi emise, desfasuratoarele la acestea, comenzile emise, facturile emise de SC .X./ SA SRL, .X. SRL impreuna cu comenzile efectuate.*

Din documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Societatea mentioneaza in contestatie ca anexeaza "Act aditional nr.X/07.07.1999 la contractul .X. incheiat cu SC .X./ SA pentru instalarea a doua posturi telefonice. Precizam ca numarul de contract este mentionat si pe facturile emise. », dar prezinta anexat la contestatie Actul aditional nr. .X./03.08.1999, pentru furnizare de servicii la adresa din Str. .X. nr. 50 .

Din Certificatului Constatator anexat la contestatie, privind SC .X./ SRL eliberat de ORC in baza cererii acestei societati din data de X/12.01.2006 in care se mentioneaza : « *Stare firma: intrerupere temporara de activitate, certificat de inmatriculare, preschimbare* » nu reiese daca in perioada 31.10.1999 – 19.08.2002 (perioada in care au fost emise facturi avand inscrisa la rubrica «cumparator» denumirea SC .X./ SRL) activitatea SC .X./ SRL era suspendata si ca bunurile inscrise in facturile enumerate in tabelul de la pag. 14 – 15 din Raportul de inspectie fiscala nr. .X./26.02.2010, au fost destinate SC .X. SRL in conditiile in care ambele societati au sediul declarat la aceeasi adresa, respectiv Str. .X. nr. 50.

Pentru achizitiile de motorina, benzina, taxa de drum si comisioanele aferente, conform facturii emisa de Sc .X./SRL contestatoarea nu a prezentat

contract de livrare, factura anexata la contestatie avand inscrisa la rubrica «cumparator» SC .X./ SRL iar la rubrica « sediu» .X./, fara alte elemente de identificare ale cumparatorului.

De asemenea, si cu privire la facturile emise de SC .X./ sa, Sc .X./ SRL, SC .X./ SRL, SC .X./ SA catre SC .X./ SRL care la rubrica cumparator au completata SC .X./ SRL, nu se poate concluziona, in baza documentelor depuse de contestatoare si mentionate mai sus ca sunt achizitii de servicii si bunuri efectuate pentru nevoile SC .X. SRL si sunt proprietatea acestora.

**b) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, pct.A.II. din contestatie,** se retine ca in perioada octombrie 1999 - iunie 2000 SC .X. SRL si-a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei in baza a noua facturi fiscale emise de S.C. .X. SRL si SC .X. SRL pentru care nu a prezentat situatii de lucrari prin care sa se probeze ca aceste servicii au fost efectiv prestate si in favoarea SC .X. SRL, **nu detine dovada de platitor de TVA a furnizorilor** iar o parte din facturi nu sunt completate conform prevederilor legale, respectiv nu au completat cuantumul TVA ci doar procentul de 22%.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca in perioada 01.10.1999-30.04.2004 SC .X. SRL a efectuat investitii in imobilizari corporale la adresa din str..X. nr.50, “*Complex multifunctional*” in baza autorizatiilor de constructie nr..X./07.10.1998, nr..X./18.11.1998 si a contractului nr..X./2000 **incheiat cu SC .X./ SA.**

Societatea prezinta in sustinerea cauzei Contractul nr..X./ 03.03.1999 incheiat cu SC .X. SRL care a avut ca obiect “*executia de catre antreprenor a lucrarilor COMPLEX MULTIFUNCTIONAL–Depozit marfuri generale, imprejmuire, drum acces, platforma pietruire...*” termenul prevazut pentru finalizarea lucrarilor fiind de 6 luni, Devizul lucrarilor executate de SC .X. SRL la Depozit .X./ in perioada august-septembrie 1999 si al lucrarilor executate la drumul de acces .X./ si Devizul lucrarilor executate de SC .X. SRL la platforma pietruita in perioada martie–august 1999 conform autorizatiei de constructie nr.770/1998, incheiat cu SC .X. SRL avand ca obiect “*executia de catre antreprenor a lucrarilor COMPLEX MULTIFUNCTIONAL–Rezervor, Atelier, Cantina-Dormitor ...*”, Deviz lucrari executate in perioada ianuarie-mai 2000 de SC .X. 2000 SRL, 2 Procese verbale receptie lucrari fara insa a depune si copia de pe **documentul legal care sa ateste calitatea de platitor de taxa pe valoarea adaugata a celor doi furnizori** in conditiile in care TVA inscrisa in facturile emise de acesti furnizori de servicii depaseste valoarea de X RON.

Se retine ca singurele documente prezentate in timpul inspectiei fiscale pentru 4 obiective ce au fost finalizate, cabina poarta, corp administrativ, depozit marfuri 1 si 2, au fost Procesele verbale de punere in functiune care nu au

anexate devize, situatii de lucrari, iar documentele in care sunt prezentate anumite lucrari de constructii ca fiind executate de SC .X. SRL nu erau datate, semnate de beneficiar si se refereau la lucrari de infrastructura si suprastructura pentru « rezervor, atelier, cantina – dormitor » documente prezentate in anexa nr.13 la RIF .X./26.02.2010.

Cu privire la documentele depuse de societate in sustinerea contestatiei se retine faptul ca societatea schimba denumirea documentelor prezentate organelor de inspectie fiscala din Lista cantitatilor de lucrari « ATELIER Suprastructura de la cota + 0.00 - + 4,50 » in valoare totala de X Rol in Deviz lucrari executare depozit .X./ in perioada august – septembrie 1999 « SUPRASTRUCTURA DE LA COTA + 0.00 + 4.50 » in valoare totala de .X. lei si din Lista cantitatilor de lucrari « ATELIER Infrastructura de la cota -1.95 - + 0.00 », in valoare totala de X Rol in Deviz lucrari executare depozit .X./ in perioada august – septembrie 1999 « INFRASTRUCTURA DE LA COTA -1.95 + 0.00 » in valoare totala de X Rol.

In anexa nr. 4 la contestatie societatea prezinta ca document justificativ un tabel cu titlul « SITUATIA MATERIALELOR FOLOSITE LA « COMPLEX MULTIFUNCTIONAL » .X. IN PERIOADA IANUARIE – MAI 2000 », si are in scris ca executant SC .X. 2000 SRL, iar la « obiect » este in scrisa mentiunea « Complex multifunctional » in care se regasesc un numar mare de materiale in aceiasi cantitate, pret si valoare cu cea din situatiile justificative prezentate de societate ca fiind aferente lucrarilor prestate in perioada august – septembrie 1999 de SC .X. SRL. Astfel, pozitiile 4-14 « *Infrastructura* » si 4-15 « *Suprastructura* » din Devizul privind lucrarile executate de SC .X. SRL se regasesc la pozitiile 1-11 si respectiv 15-25 din Situatiile materialelor folosite de SC .X. 2000 SRL la « COMPLEX MULTIFUNCTIONAL ».

Avand in vedere cele retinute, faptul ca din documentele prezentate de contestatoare nu se poate stabili cu certitudine prestarea efectiva a serviciilor facturate iar SC .X. SRL nu prezinta nici organelor de solutionare a contestatiei dovada **calitatii de platitor de taxa pe valoarea adaugata pentru cei doi furnizori** SC .X. SRL si SC .X. 2000 SRL, se retin ca intemeiate constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la neindeplinirea conditiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei lei in scrisa in facturile fiscale emise de acestea catre societatea contestatoare.

**c) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, pct.A.III. din contestatie**, dedusa de contestatoare in baza unor facturi in copie xerox, nr..X./03.10.2000 emisa de SC .X. .X. SA, nr..X./03.10.2003 si nr..X./13.10.2003 emise de SC .X.SA se retin urmatoarele:

Prin contestatia formulata societatea sustine ca factura nr..X./03.10.2000 emisa de SC .X. .X. SA si factura nr..X./14.10.2003 emisa de SC .X. SRL „au

*fost ridicate de catre organele de cercetare penala lasand in locul lor xerocopi” si mentioneaza ca depune in xerocopie „un procesul verbal de control ale organelor de cercetare penala”.*

*Se retine ca procesul verbal incheiat in data de 23.02.2005 depus in copie la contestatia formulata, anexa nr.6, este intocmit de Cabinet X in numele SC .X. SRL si cuprinde denumirea actelor predate organelor de politie, solicitate conform adresei nr..X./2002, anexata de asemenea in copie. In cuprinsul acestui proces verbal nu se regaseste mentionata factura nr. .X./14.10.2003 emisa de SC .X. SRL iar la pag.2 este mentionata ca depusa in original factura nr..X. din data de 03.10.2001 nu factura nr..X. din data de 03.10.2000.*

*Pentru facturile reprezentand achizitii piese de schimb nr. .X./03.10.2003 si nr..X.181/13.10.2003 emise de SC .X.SA, contestatoarea sustine ca « reprezinta in fapt piese de schimb pentru un mijloc de transport al societatii noastre avariat in urma unui accident. Originalele facturilor au fost depuse la societatea de asigurare UNITA fapt dovedit de semnatura si stampila in original aplicate pe acestea pentru ca societatea noastra sa poata incasa despagubirea din asigurari lucru care s-a intamplat in luna noiembrie 2003. » dar nu prezinta documente doveditoare in acest sens, potrivit prevederilor art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,*

*« Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

*aplicarea stampilei societatii de asigurari UNITA nu poate conferii facturilor fiscale calitatea de document justificativ original, in baza caruia contestatoarea sa poata deduce TVA.*

**d) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei se retine** faptul ca in luna decembrie 2001 SC .X. SRL si-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei** in baza unui numar de patru facturi fiscale in copie xerox, emise de SC .X. A.P. SRL. Dintre cele patru facturi doar factura nr. .X. are inscrisa data la care a fost emisa, respectiv 07.06.2000, celelalte trei, facturile nr. .X., nr. .X. si nr. .X. fiind nedatate. La rubrica “Denumirea produselor sau a serviciilor” facturile mentionate mai sus au inscrisa mentiunea “**CV PRESTATII SERVICII CF. CTR. .X./07.06.2001** ».

Din constatările organelor de inspectie fiscala se retine ca aceste servicii au fost inregistrate in evidenta contabila initial in luna iunie 2001 in contul 473 analitic .X. A.P. « *Decontări din operațiuni în curs de clarificare*”, iar in luna decembrie 2001 au fost stornate din contul 473 si inregistrate in contul 628 « *Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți* », ca SC .X. A.P SRL a emis un numar mai mare de facturi pentru SC .X. SRL in valoare totala de .X. lei, care au fost contabilizate in contul 473 analitic .X. A.P. « *Decontări din operațiuni în curs de clarificare*”,

ramanand neclarificate pana in luna decembrie 2004 si ca societatea nu detine documente justificative privind prestarea efectiva a acestor servicii in folosul activitatii economice derulata de SC .X. SRL (situatii de lucrari, rapoarte, studii, clienti noi atrasi). Mai mult , faptul ca aceste servicii nu au fost niciodata prestate reiese si din declaratia d-nei .X. , anexa nr. 14 la RIF .X./26.02.2009, depusa la Tribunalul .X./ in construirea apararii din dosarul .X./COM/2004 in care SC .X. A.P SRL reclama nerecuperarea creantelor de la .X. SRL:

*“Prestarea de servicii de consultanta in afaceri nu a fost executata niciodata de reclamanta”.*

Prin contestatia formulata societatea sustine ca originalele facturilor nr. .X., nr..X., nr..X. si nr. .X. emise de SC .X. AP SRL au fost ridicate de catre organele de cercetare penala si depune in sustinerea cauzei un Proces-verbal care este intocmit de Cabinet X in numele SC .X. SRL si in care sunt mentionate actele predate organelor de politie, solicitate conform adresei nr..X./2002. Cu privire la facturile in cauza, desi sunt mentionate in acest proces verbal nu se specifica faptul ca au fost depuse in original asa cum se specifica pentru celelalte documente depuse in original.

Cu privire la Sentinta nr..X./c din 17.11.2004 emisa de Tribunalul .X./ in Dosarul nr.X/2004 depusa de societate in sustinerea cauzei pentru a justifica faptul ca facturile in cauza au fost intocmite in baza contractului de prestari servicii se retine faptul ca obiectul acestui dosar l-a constituit neplata altor facturi fiscale, nr.X – nr.X/2002.

Societatea nu depune documente doveditoare privind prestarea efectiva a serviciilor facturate de SC .X. AP SRL prin facturile mentionate mai sus.

Avand in vedere cele retinute, faptul ca SC .X. SRL nu prezinta nici organelor de solutionare a contestatiei facturile fiscale, mentionate mai sus, in original, completate potrivit legii si documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor facturate, se retin ca intemeiate constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la neindeplinirea conditiilor de exeritare a dreptului de deducere a TVA in suma de .X. lei inscrisa in cele 4 facturi fiscale emise de SC .X. AP SRL, chiar daca societatea anexeaza la dosarul contestatiei copia dovezii calitatii de platitor de TVA a furnizorului de servicii, SC .X. AP SRL.

Avand in vedere cele retinute la pct.C1 lit.a)-lit.d) din prezenta decizie, in temeiul art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

*« Contestația poate fi respinsă ca:*

*“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,*

se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru aceste capete de cerere.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei,** Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca contestatoarea are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. GRUP SRL, SC .X. SRL, SC .X. IMPORT EXPORT SRL, SC SC .X. SRL in conditiile in care SC .X. SRL nu face dovada prestarii efective a acestor servicii in folosul operatiunilor sale taxabile.

**In fapt, in perioada decembrie 1999 – octombrie 2003** SC .X. SRL a inregistrat in evidenta contabila facturi fiscale de achizitii prestari servicii de la SC .X. SRL, SC .X. GRUP SRL, SC .X. SRL, SC .X. IMPORT EXPORT SRL, SC SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei pentru care a dedus TVA in suma de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA aferenta facturilor emise de acesti furnizori intrucat nu a prezentat documente doveditoare privind prestarea efectiva a acestor servicii in folosul operatiunilor taxabile desfasurate. Astfel au stabilit TVA nedeductibila in suma de .X. lei in baza art. 18 lit.a din OG nr.3/1999 privind taxa pe valoarea adaugata si pct.10.1 din HG nr.512/1998 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 18 lit.a si art.19 lit.a si b din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, art.22 alin.(4), art.24 alin.(1) lit.a), art.60 alin.(1) si art.62 alin.(1), art.3 alin.(4) din OMF nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

**In drept,** pentru achizițiile efectuate de societate pana in data de 14.03.2000 sunt aplicabile prevederile art.18 lit.a) din OG nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit carora:

*“ Plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată conform art. 17 din prezenta ordonanță;”*

La pct.10.1 din HG 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata, se prevede:

*“10.1. Bunurile și serviciile achiziționate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18 din ordonanță cuprind materiile prime și materialele, combustibilul și energia, piesele de schimb, obiectele de inventar și de natura mijloacelor fixe, precum și alte bunuri și servicii ce urmează a se reflecta în cheltuielile de producție, de investiții sau, după caz, de circulație.”*

Pe perioada 15.03.2000- 31.05.2002 sunt aplicabile prevederile art. 18 lit.a si art.19 lit.a si lit.b din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, care stipuleaza:

*“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;[...]*

**ART. 19**

*Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:*

*a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;*

*b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.*

*Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.”*

Pe perioada 01.06.2002 – 31.12.2003 sunt aplicabile prevederile art. 22 alin(4) lit.a si art.24 alin.(4) lit.a din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata care stipuleaza:

**“ART. 22**

*(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

*a) operațiuni taxabile;[...]*

**ART. 24**

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:*

*a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată; »*

La art. 60 alin.(1) si art.62 alin.(1) din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.345/2002, se prevede:

*“ART. 60*

*(1) Dreptul de deducere prevăzut la alin. (4) al art. 22 din lege se referă la achizițiile de bunuri și/sau de servicii destinate realizării operațiunilor prevăzute la același alineat, inclusiv pentru realizarea de investiții necesare efectuării de astfel de operațiuni.*

*ART. 62*

*(1) Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 [...].”*

De asemenea, la art.3 alin.(4) din OMF 29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se prevede:

*“ART. 3*

*(4) Pe facturile fiscale care se utilizează pentru prestări de servicii se vor menționa, în mod expres, numărul și data contractului, respectiv ale comenzii, în cazul prestărilor de servicii ocazionale care nu au la bază un contract. »*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferenta bunurilor și serviciilor achiziționate, cu conditia ca acestea sa fie destinate realizării de operațiuni taxabile, să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii, si că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Totodata se retin urmatoarele :

**a)** Intrucat contestatoarea nu a prezentat documente justificative din care sa rezulte necesitatea serviciilor si prestarea lor efectiva, in baza prevederilor art.18 lit.a si art.19 lit.a) si lit.b) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA in suma de **.X. lei** aferenta unui numar de 9 facturi fiscale emise in anul 2002 de **SC .X. SRL** care ulterior si-a schimbat denumirea in **SC .X. GRUP SRL**.



Din raspunsul dat in timpul inspectiei fiscale de doamna .X. , in calitate de administrator al SC .X. SRL, anexat in copie la dosarul contestatiei, in legatura cu aceste servicii se retine ca, [ ...]...*aceste materiale au fost folosite la obiectivele care erau in constructie, conform autorizatiilor de constructie. In cea ce priveste facturile .X. PROD SERV SRL, FF X SRL si SC .X.SRL fac precizarea ca aceste facturi au fost comandate si achitate de la Punctul de lucru al societatii de la .X. si dupa cum reiese din comenzile anexate, materialele au fost folosite pentru spatiile inchiriate in care punctul de lucru al societatii si-a desfasurat activitatea, respectiv B-dul X, nr X, pe langa Biroul Vamal de Vamuire Targuri si Expozitii .X.. »*

Cu privire la facturile fiscale emise de SC FF .X. SRL contestatoarea aduce prin contestatie alte argumente cu privire la aceste servicii, respectiv ca acest furnizor a efectuat servicii de deratizare pentru punctul de lucru .X. unde functiona un depozit pentru clientii societatii, ca a intocmit pentru fiecare prestare comenzi distincte care tin loc de contract si pe care le anexeaza la contestatie impreuna cu procesele-verbale de receptie incheiate cu furnizorul si referatul intocmit de personalul societatii de la punctul de lucru.

**b) Cu privire la facturile fiscale emise de SC .X. SRL** in perioada 1999-2000 organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. nu are drept de deducere a TVA in suma de **.X. lei** inscrise in 4 facturi de prestari servicii intrucat acestea nu au inscrise elemente de identificare a serviciilor prestate, nu s-a prezentat contractul in baza caruia au fost prestate serviciile si nici documente justificative care sa dovedeasca prestarea serviciilor potrivit art.18 lit.a din OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si pct.10.1 din HG 512/1998 cu privire la aprobarea Normelor pentru aplicarea OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si art.19 lit.a) si lit.b) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

Din nota explicativa data organelor de inspectie de d-na .X. , administratorul societatii, se retine ca, aceste servicii au constat in pregatirea, testarea si autorizarea declarantilor si expertilor vamali, precum si in servicii de consultanta in vederea deschiderii de noi puncte de lucru si ca nu au fost prezentate documente justificative in vederea celor declarate.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca serviciile facturate de SC .X. SRL au fost contractate « *pentru a obtine autorizatiile de comisionar in Vama pe langa birourile .X., .X./, .X., .X. si .X.* ».

In sustinerea afirmatiilor facute prin contestatie societatea anexeaza, urmatoarele documente:

Autorizatiile de comisionar in vama pentru:

- punctul de lucru din .X./, Str. X nr. 11;

Se retine ca aceasta autorizatie a fost eliberata la 19.03.1998, data

anterioara incheierii contractului cu SC .X. SRL, respectiv 30.09.1998.

- punctul de lucru din .X./, Str. .X. nr 50,

Se retine ca, aceasta autorizatie a fost eliberata la data de 17.01.2002, in conditiile in care SC .X. SRL a facturat serviciile prestate in perioada decembrie 1999 – martie 2000, deci dupa aproximativ doi ani.

Adrese de aprobare a extinderii autorizatiilor de comisionar in vama pentru urmatoarele puncte de lucru:

- punctul de lucru din X, prin adresa nr. .X./05.09.2000

- punctul de lucru din NX, prin adresa nr. .X./06.12.2000

- punctul de lucru din X Bihorului, prin adresa nr. .X./04.01.2001

- punctul de lucru din .X., prin adresa nr. .X./09.07.2001,

Cu privire la aceste adrese se retine ca au fost emise dupa facturarea serviciilor cu o diferenta de 6 pana la 15 luni ceea ce sustine constatarea echipei de inspectie fiscala potrivit careia serviciile facturate nu au fost prestate.

De asemenea, din documentele enumerate mai sus nu reiese participarea SC .X. SRL la obtinerea autorizatiilor de comisionar in vama.

**c) Pentru 3 facturi fiscale emise de SC .X. IMPORT EXPORT SRL** in anul 2002, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL nu are drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei intrucat nu a prezentat documente care sa probeze realitatea prestarii serviciilor facturate.

Prin contestatia formulata societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au inteles gresit natura serviciilor facturate de SC .X. IMPORT EXPORT SRL, dand o interpretare personala mentiunilor inscrise in facturi, sustinind ca *“termenul « manipulare » in scris pe facturi si folosit in .X. este sinonim cu « Prezentare in vama » folosit in alte parti ale tarii si in .X.”* si ca acest prestator s-a ocupat de identificarea de noi clienti si de pregatirea documentatiei de vamuire si punerea la dispozitie a marfurilor pentru reprezentantul societatii astfel incat aceasta sa poata fi vamuita in conformitate cu regulamentul vamal si ca furnizorul a mentionat pe fiecare factura emisa declaratia vamala de import pentru care s-au prestat serviciile mentionate mai sus.

Conform dictionarului explicativ al limbii romane, verb tranzitiv “a manipula” inseamna “a manui, a manevra” si provine din francezul “manipuler”

Cu privire la documentele depuse de contestatoare in anexa nr. 10 la contestatia se retin urmatoarele :

Contractul nr. X/22/02.2002 incheiat cu SC .X. IMPORT EXPORT SRL .X. are prevazut la punctul II “Obiectul contractului” *“acordarea de consultanta si gasirea de clienti in vederea efetuarii de formalitati vamale in Biroul Vamal .X.”* La

Capitolul IV punctul 4.1 are stipulat faptul ca *“Pretul contractului este de 50% din incasarile pe care .X. le are de la clientii X IMPORT EXPORT SRL.*

In tabelul intocmit de SC .X. IMPORT EXPORT SRL in care sunt inscrise o parte din facturile emise catre SC .X. SRL, (care insumate au valoarea de X Rol in situatia in care serviciile totale facturate sunt in suma de X Rol), este inscrisa o nota in care sunt enumerate mai multe societati ca fiind *“principalii clienti adusi de societatea noastra pentru a efectua formalitatile vamale in cadrul SC .X. SRL”*

In tabelul cuprinzind 337 de pozitii, intitulat Lucrari venite prin X cf. Ctr. 399/02”, care cuprinde urmatoarele coloane:- nr. Crt., Firma, DVI, DVE/data, sunt enumerate mai multe declaratii vamale din perioada ianuarie – martie 2002 si mai multe societati comerciale.

Nu sunt prezentate elemente de identificare a serviciilor prestate, modul de determinare a valorii serviciilor facturate (conform prevederilor contractuale) si nici dovezi ca aceste societati au devenit clientii SC .X. SRL dupa incheierea contractului cu SC .X. IMPORT EXPORT SRL. Tabelul prezentat cuprinde si documente vamale incheiate inainte de data de 21.02.2002, data la care contractul nr. 3X/2002 a fost incheiat.

Prin raspunsul dat de d-na .X. , administratorul societatii la solicitarea echipei de inspectie fiscala, anexat in copie, se fac o serie de referiri la alte aspecte si anume relatiile societatii cu fostii angajati, se fac trimiteri la alte documente cum ar fi plangeri si dosare penale:

***“1.Raspuns:***

*SC .X. IMPORT EXPORT SRL este o firma al carui contract s-a derulat prin punctul de lucru al societatii deschis la .X. si coordonat conform imputernicirii de catre X si X carora la sfarsitul anului 2002 SC .X. SRL le-a retras imputernicirea si le-a incheiat cartea de munca si impotriva carora s-a facut plingere penala. De altfel se poate observa ca si platile toate s-au facut prin Casa .X. sau prin contul deschis la ABN Bank .X. da catre imputernicitii societatii la acea vreme.*

*Contractul cu X IMPORT EXPORT SRL l-am primit in copie in momentul in care acesta ne-a actionat in judecata pentru plata unor facturi al carui dosar vi l-am prezentat.*

*Va prezint contractul, fisa furnizorului iar in ceea ce priveste documente justificative privind serviciile facturate fac precizarea ca nu exista intrucat pe fiecare factura se face referire la DVD-urile la care s-au prestat servicii (intocmire si declarare marfuri in Vama .X. Targuri si expozitii, depozitari, manipulari, etc), documente care nu au fost predate si pe care le-am solicitat si in plingerea penala facuta celor doi angajati X si X.”*

Avand in vedere cele prezentate, documentele existente la dosarul cauzei se retin ca intemeiate cele stabilite de organele de inspectie fiscala **potrivit carora SC .X. SRL nu indeplineste conditiile pentru exercitarea dreptului de**

**deducere pentru TVA in suma de .X. lei, aferenta facturilor fiscale emise de SC .X. IMPORT EXPORT SRL.**

**d) De asemenea, pentru aceleasi considerente, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL nu are drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei aferenta facturilor fiscale emise de SC SC .X. SRL** ce nu au inscrise contractul in baza caruia au fost prestate serviciile facturate si nu au anexate documente justificative privind prestarea efectiva a serviciilor, detalierea serviciilor iar contestatoarea nu detine facturile fiscale in original.

SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli cu servicii de consultanta pentru afaceri si management in valoare totala de .X. lei lei pentru care a dedus TVA in suma de .X. lei, in baza unui numar de 3 facturi fiscale emise de SC SC .X. SRL. Facturile fiscale nu au inscris contractul in baza caruia au fost prestate, nu au inscrisa perioada in care acestea au fost prestate, si nici nu au anexate documente justificative privind prestarea efectiva si nici detalierea continutului si volumului acestor servicii.

Societatea depune in sustinerea cauzei Contractul nr.7/01.10.2001 incheiat cu furnizorul SC SC .X. SRL, prin care acesta se angajeaza sa furnizeze servicii de consultanta in domeniul economico-financiar, managerial si fiscal si doua adrese in care se mentioneaza ca SC SC .X. SRL depune alaturat conform contractului lucrarea *Contabilitatea de gestiune* si lucrarea *Auditul financiar contabil* ce fac obiectul facturii nr..X. /12.03.2003 si facturii nr..X. /12.11.2002, fara a prezenta aceste lucrari.

Din aceste documente prezentate nu reiese perioada in care serviciile au fost prestate, continutul si volumul lor necesitatea prestarii serviciilor si efectuarea acestora în scopul operațiilor sale taxabile.

Se retine ca in timpul inspectiei fiscale societatea a prezentat ca justificare a prestatilor efectuate un raport de audit in format electronic al carui continut il constituia doar partea teoretica a unui raport de audit (format, continut), fara sa cuprinda date si informatii aferente SC .X. SRL.

Se reține că și în cazul existenței unui contract de prestări servicii încheiat între părți cu respectarea clauzelor contractuale obligatorii impuse de legislația în vigoare privind măsurile pentru întărirea disciplinei contractuale, precum și deținerea unei facturi, nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite, contribuabilul având obligatia să justifice cu documente prestarea efectivă a serviciilor de către prestator, necesitatea prestării serviciilor și dacă acestea sunt efectuate în scopul operațiilor sale taxabile.

De asemenea, emiterea și înregistrarea în contabilitate a unor facturi în baza acestor contracte nu este suficientă întrucât societatea trebuie să prezinte în susținere documente care să ateste punerea în executare a contractelor și care

să definească concret în ce au constat serviciile prestate, termenele la care s-au realizat, tarifele negociate între părți astfel încât să se poată stabili în ce măsură cuantumul acestora se înscrie în valoarea de piață a serviciilor similare, cât și modul de cuantificare a serviciilor în vederea facturării acestora, având în vedere și faptul că prestatorii sunt persoane implicate, atât în societatea beneficiară, cât și în societatea prestatoare.

Prin urmare se reține că persoana impozabilă poate deduce TVA aferentă unor achiziții de prestări servicii în condițiile menționate mai sus, însă organele de inspecție fiscală sunt cele abilitate să examineze toate stările de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunerea acestora, revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele reținute la pct.C1.2. lit.a) - d) din prezenta decizie, în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”,

se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru aceste capete de cerere.

**3. Cu privire la TVA în suma de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă societatea poate beneficia de dreptul de deducere pentru TVA aferentă facturilor emise de SC .X. IMPORT EXPORT SRL reprezentând achiziții de combustibil în condițiile în care societatea nu face dovada efectuării acestor aprovizionări în scopul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt, în perioada august-decembrie 2003 societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru suma totală de .X. lei în baza unui număr de 13 facturi fiscale emise de SC .X. IMPORT EXPORT SRL. Conform mențiunilor înscrise în facturile fiscale, acestea au fost emise pentru livrări de combustibil.**

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții de combustibil de la SC .X. IMPORT EXPORT SRL în suma totală de .X. lei potrivit prevederilor art. 22 alin. 4) și alin. 5) din Legea 345/2002

privind taxa pe valoarea adaugata intrucat contestatoarea nu a prezentat documente justificative privind realitatea acestor aprovizionari cu combustibil efectuate in scopul operatiunilor sale taxabile.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 22 alin. 4) si alin 5) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata,

*“(4) Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor și serviciilor destinate realizării de:*

*a) operațiuni taxabile;*

*[...]*

*(5) Taxa pe valoarea adăugată prevăzută la alin. (4) pe care persoana impozabilă are dreptul să o deducă este:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de către o altă persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată;”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, cu conditia ca acestea sa fie destinate realizării de operațiuni taxabile să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii, si că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. IMPORT EXPORT SRL este un furnizor constant de combustibil in perioada 2002 – 2003 si ca toate facturile emise, exceptand cele 13 facturi fiscale enumerate in tabelul de la pag. 34 din RIF nr. .X./26.02.2010, au anexate tabele cuprinzand date referitoare la alimentariile efectuate de mijloacele de transport apartinand SC .X. SRL:

- nr auto care a fost alimentat cu combustibil;
- cantitatea de combustibil alimentata;
- data alimentarii cu combustibil;
- numele si semnatura soferului care a facut alimentarea.

In contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .X./16.03.2010, societatea sustine ca achizițiile de combustibil facturate prin cele 13 facturi fiscale enumerate la pag. nr. 34 din RIF .X./26.02.2010 se regasesc in deconturile de deplasare ale angajatilor dar nu prezinta niciun document in sustinerea celor afirmate.

Se retine ca, pentru doua din cele 13 facturi mentionate de echipa de inspectie fiscala, respectiv factura nr.X/17.10.2003 si nr.X/06.10.2003, societatea

anexeaza pentru justificarea realitatii achizitiilor facturate prin acestea un numar de doua borderouri care nu au acelasi format si nu poarta semnatura sau stampila emitentului si un numar de patru bonuri fiscale de achizitii combustibil, fara sa anexeze deconturile de deplasare intocmite de salariatii care au facut aceste alimentari de combustibil.

Din analiza acestor documente anexate la contestatie in sustinerea cauzei se retine faptul ca exista neconcordanțe între numele si prenumele soferilor inscrise in borderouri si numele si prenumele soferilor inregistrate in bonurile fiscale anexate, astfel :

Pozitie borderou	Nume sofer din borderou	Nr/data bon fiscal	Nume sofer bon fiscal
2	X	X/16.10.2003	X
3	X	X/17.10.2003	X

Avand in vedere cele prezentate, intrucat cele sustinute de societate si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt in masura sa inlature si sa combata cele constatate de organele de inspectie fiscala cu privire la achizitiile de combustibil efectuate de la SC .X. IMPORT EXPORT SRL in baza celor 13 facturi fiscale se mentin ca intemeiate cele stabilite de acestea prin decizia de impunere contestata, urmand a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA in suma de .X. lei, in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ *a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”.

**4. Cu privire la TVA in suma de X lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca contestatoarea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta facturilor emise de SC .X.SRL, SC SC .X. IMP EX SRL, SC SC .X. IMPEX, SC .X. PROD SERV SRL, SC .X.IMPEX SRL, SC .X.SRL reprezentand achizitii de materiale de constructii in conditiile in care societatea nu a facut dovada ca bunurile pentru care au fost emise facturile**

**respectiv au fost achizitionate pentru nevoile firmei si sunt proprietatea acesteia iar furnizorii, la data emiterii facturilor inregistrate de contestatoare, nu figurau inregistrati fiscal si nu au calitatea de platitori de TVA.**

**In fapt, in perioada ianuarie – martie 2002 SC .X. SRL a inregistrat TVA deductibila aferenta unor facturi emise de SC .X.SRL, SC SC .X. IMP EX SRL, SC SC .X. IMPEX, .X. PROD SERV SRL, SC .X.IMPEX SRL, SC .X.SRL, reprezentand achizitii de materiale de constructii, societati care conform celor inscrise pe facturile respective aveau sediul social declarat in .X..**

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SRL nu poate justifica faptul ca achizitiile de materiale de constructii au fost efectuate pentru nevoile societatii si sunt proprietatea acesteia, motiv pentru care au stabilit TVA nedeductibila in suma de **X lei** aferenta facturilor de achizitii de materiale de constructii emise de SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC SC .X. Impex SRL, SC .X.Impex SRL si SC .X. Impex SRL in baza prevederilor art. 14 litera d), art. 18 litera a), art.19 litera b) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata coroborate cu prevederile pct. 8.16 din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

**In drept,** potrivit art.19 lit.a) si lit.b) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata

*« ART. 19 Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor contribuabilii sunt obligați:*

*a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;*

*b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia. »*

La art. 14 lit.d) din Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată si pct. 8.16 din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede ca:

*“ ART. 14*

*Nu se cuprind în baza de impozitare următoarele:[...]*

*d) sumele achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia;*

*Norme:*

*8.16. Exercițarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente sumelor achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se*



*decontează acestuia se face numai de clientul în contul căruia s-au achitat sumele respective.”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferenta bunurilor și serviciilor achiziționate, cu condiția ca acestea să fie destinate realizării de operațiuni taxabile să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii, și că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente sumelor achitate de furnizor sau prestator în contul clientului și care apoi se decontează acestuia se face numai de clientul în contul căruia s-au achitat sumele respective.

Se retine ca în timpul inspectiei fiscale s-au solicitat în baza prevederilor art. 65 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala explicatii cu privire la scopul achizitionarii de catre SC .X. SRL a acestor materiale si lucrari de constructii precum si prezentarea de documente justificative, prin intrebarea nr. 4 din Nota explicativa nr.X/21.12.2009, anexata în copie,

#### **“4. Intrebare**

*In anul 2002, SC .X. SRL a achizitionat*

*- de la SC .X.IMPEX SRL tabla, otel, în valoare totala de .X. lei ;[...]*

*- de la SC SC .X. IMPEX SRL, în valoare totala de X lei*

*- de la SC .X. PROD SERV SRL, materiale de constructii, în valoare totala de .X. lei ;[...]*

*Precizati în ce scop au fost achizitionate aceste materiale, prezentati situatiile de lucrari sau/si procesele verbale de receptie al lucrarilor în care acestea au fost cuprinse. »*

Prin raspunsul dat, d-na .X.administratorul societatii declara ca aceste materiale s-au folosit pentru spatiul inchiriat din .X., str. X nr. X :

#### **« 4. Raspuns: ...**

*In cea ce priveste facturile .X. PROD SERV SRL, X SRL si SC .X.SRL fac precizarea ca aceste facturi au fost comandate si achitate de la Punctul de lucru al societatii de la .X. si dupa cum reiese din comenzile anexate materialele au fost folosite pentru spatiile inchiriate în care punctul de lucru al societatii si-a desfasurat activitatea, respectiv Bdul X, nr 90, pe langa Biroul Vamal de Vamuire Targuri si Expozitii .X.. »*

Se retine ca, facturile fiscale emise de acesti furnizori mentionati mai sus nu au înscrise elementele de identificare a locului la care au fost expediate bunurile în cauza și anume: denumirea punctului de lucru, localitatea, strada și numărul, sectorul/județul, unde acesta functioneaza.

In sustinerea cauzei societatea a prezentat contractul nr. 82/III/2001 incheiat in data de 28.11.2001 cu SC .X. SA .X. pentru inchirierea unui spatiu la adresa din B-dul .X. nr. X, sector X, in care nu sunt prevazute mentiuni privind efectuarea de lucrari de reparatii sau alte lucrari. Obligatiile chirasului referitoare la spatiul inchiriat conform prevederilor contractului de inchiriere constau in:

- sa foloseasca spatiu inchiriat in scopul prevazut in contract (birou in vederea desfasurarii unei activitati de comisionar in vama);
- sa pastreze integritatea spatiului inchiriat si al instalatiilor aferente;
- sa asigure curatenia si igienizarea in interiorul spatiului inchiriat.

Conform punctului 58 din Regulamentul 704/1993 de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991 reglementarilor contabile incidente in perioada ianuarie – aprilie 2002, investitiile realizate in spatiile inchiriate se inregistreaza distinct in contabilitatea chirasului, iar la expirarea contractului de inchiriere se predau proprietarului in vederea includerii lor in valoarea mijlocului fix.

Se retine ca nici organelor de inspectie fiscala si nici organelor de solutionare a contestatiei societatea nu prezinta documente din care sa rezulta ca materialele achizitionate au fost utilizate in scopul activitatii desfasurate de contestatoare in spatiile inchiriate .

De asemenea, prin contestatie societatea afirma ca *“Materialele achizitionate de la SC .X.SRL, SC SC .X. Impex SRL, SC .X.Impex SRL au fost folosite pentru consolidarea si nivelarea platformei pietruite si realizarea unei fose septice la punctul de lucru din .X..”*

In vederea sustinerii acestei afirmatii prezinta anexat la contestatie ( anexa nr. 13), ca document justificativ un “Proces verbal de receptie la terminarea lucrarilor” in care la punctul 1 se mentioneaza ca “Lucrarile au fost executate in baza autorizatiei nr. X eliberata de Primaria .X./ la data 1998 cu valabilitate pana la 2001”

Din aceste documente prezentate de societate in sustinerea contestatiei se retin ca sunt prezentate informatii contradictorii :

- lucrarile executate in .X. au fost autorizate de Primaria .X./
- valabilitatea autorizatiei expira in 2001 in conditiile in care achizitiile de materiale au fost efectuate in perioada “15.01 – 08.02.2002”, iar lucrarile ar fi fost receptionate “in intervalul 10.01.2002 – 01.03.2002;
- comenzile anexate de societate intocmite pentru materialele necesare realizarii fosei septice achizitionate de la SC .X.IMPEX SRL poarta mentiunea “SERVICE AUTO”, iar la adresa unde urmau sa fie expediate materialele este inscrisa “Localiatea .X./, str. .X., nr. 50”.

In contestatia formulata se afirma ca *“materialele achizitionate de la SC .X. X SRL si SC .X.SRL au fost folosite la efectuarea de lucrari de zugraveli si*

*compartimentari la punctul de lucru din .X., in conformitate cu comenzile atasate la facturi (prezentate in anexa 14 la contestatie). »*

Cu privire la aceste documente se retine ca aceste comenzi nu sunt confirmate de catre furnizor, iar la adresa de expediere este trecuta adresa din .X./, str. .X., nr. 50.

Se retine ca in timpul inspectiei fiscale s-a solicitat prin adresa nr. X/25.01.2010, anexata in copie, de la Oficiul Registrului Comertului .X. informatii privind inregistrarea, sediul social declarat si starea firmei pentru furnizorii materialelor de constructii SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC SC .X. Impex SRL, SC .X.Impex SRL.

Prin adresa de raspuns nr. 20510/10.02.2010, inregistrata la DGFP-AIF .X./ sub nr. X/17.02.2010, anexata in copie la dosarul cauzei, au fost comunicate urmatoarele:

- SC .X.SRL – “societatea a fost radiata din data de 15.02.2002”;
- SC .X.SRL – “Cu denumirea .X.SRL precizata in adresa dvs. nu se identifica nici o societate comerciala inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe linga Tribunalul .X..”

- SC .X. PROD SRL – “cu denumirea .X. PROD SRL precizata in adresa dvs. se identifica societatea comerciala mentionata mai jos:

- .X. PROD SRL J30/X/1995, din localitatea Municipiul X. »

- SC SC .X. IMPEX SRL – « codul unic de inregistrare X nu se identifica inregistrat in Registrul Comertului. SC SC .X. IMPEX SRL este inregistrata la Registrul Comertului sub nr. J40/X/1994 si are cod unic de inregistrare X; »

- SC .X.IMPEX SRL: “Cu denumirea .X. IMPEX SRL precizata in adresa dvs. nu se identifica nici o societate comerciala inregistrata la Oficiul Registrului Comertului de pe linga Tribunalul .X..”

Cu privire la cele comunicate de Oficiul Registrului Comertului .X. prin contestatia formulata, societatea sustine urmatoarele:

*« Chiar daca societatea ar fi fost radiata, nu societatea noastra este responsabila de faptul ca reprezentantii acestei societati s-au comportat ca si cand societatea ar fi existat in continuare. Precizam ca din practica instantelor rezulta ca in astfel de cazuri vina ii apartine reprezentantului societatii radiate, care a emis facturi stiind ca societatea nu mai exista, nu societatii care a primit factura si care beneficiaza de prezumtia de buna credinta, avand in vedere faptul ca serviciile au fost prestate. Precizam ca nici in prezent, nici in anul 2002 nu exista obligatia legala ca la primirea oricarei facturi sa se verifice daca nu cumva emitetul facturii a fost radiat de la Registrul Comertului. De asemenea, organul de control fiscal trebuia sa analizeze si sa prezinte care a fost data la care Registrul Comertului a postat pe pagina de internet faptul ca aceasta societate ar fi fost radiata, deoarece inainte de aceasta data nici o persoana in afara de*

*reprezentantii emitentului si cei ai Registrului Comertului nu aveau cunostinta de radierea societatii. »*

Aceasta motivatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat la stabilirea ca nedeductibila a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise de furnizorii mentionati mai sus organele de inspectie fiscala au avut in vedere in primul rand faptul ca societatea nu a putut justifica cu documente ca achizitiile de materiale de constructii efectuate de la SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC SC .X. Impex SRL, SC .X.Impex SRL si SC SC .X. Impex SRL **au fost efectuate pentru nevoile firmei si sunt proprietatea acesteia.**

Avand in vedere cele retinute mai sus cu privire la documentele prezentate de societate in sustinerea contestatiei cu privire la acest capat de cerere, se mentin ca intemeiate constatările organelor de inspectie fiscala potrivit carora SC .X. SRL nu indeplineste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA in suma de **X lei** aferenta achizitiilor de materiale de constructii efectuate de la SC .X.SRL, SC .X.SRL, SC SC .X. Impex SRL, SC .X.Impex SRL si SC SC .X. Impex SRL prevazute la art. 14 litera d), art. 18 litera a), art.19 litera b) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata coroborate cu prevederile punctului 8.16 din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

*« Contestația poate fi respinsă ca:*

*“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

**5. Cu privire la TVA in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA inscrisa in factura nr. .X./31.05.2002, emisa de SC .X. OIL SRL in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat daca bunul facturat, respectiv un autoturism VW GOLF SS, a fost utilizat in scopul operatiunilor sale taxabile.**

**In fapt,** in luna mai 2002, SC .X. SRL si-a exercita dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei,** inscrisa in factura nr.

.X./31.05.2002, emisa de SC .X. OIL SRL, reprezentand cedarea unui contract de leasing pentru un autoturism VW GOLF SS.

Intrucat, pentru aceasta tranzactie SC .X. SRL nu a prezentat organelor de inspectie fiscala contractul de novatie incheiat intre societatea de leasing, cedentul contractului si SC .X. SRL, comunicarea de catre societatea de leasing a duratei ramase a contractului de leasing, situatia privind esalonarea ratelor neachitate, iar factura nu a fost achitata de catre contestatoare aceasta datorie fiind evidentiata in decembrie 2007 in contul 117 Rezultatul reportat, au considerat ca nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a TVA inscrisa in factura mai sus mentionata si au stabilit TVA in suma de **.X. lei** in baza art.19 lit.a) si lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

**In drept**, potrivit art. 18 lit.a si art.19 lit.a si lit.b din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, care stipuleaza:

*“Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;[...]*

La art.19 lit.a) si lit.b) din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata  
**“ART. 19**

***Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:***

***a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;***

***b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia. »***

Se retine ca potrivit prevederilor legale privind TVA, in vigoare pe perioada verificata, pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta intrărilor, contribuabilii trebuie sa justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii si sa dovedeasca faptul ca bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Potrivit facturii nr. .X./31.05.2002 anexata in copie la dosarul contestatiei, SC .X. OIL SRL factureaza catre SC .X. SRL un «X Golf SS » in valoare de .X. lei cu TVA aferenta in suma de **.X. lei**.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta factura reprezinta in fapt cedarea unui contract de leasing pentru un autoturism VW GOLF SS, respectiv valoarea ratelor achitate si refacturate de catre cedent, SC .X. OIL SRL catre SC .X. SRL, dar intrucat societatea nu a prezentat contractul de novatie pentru autoturismul care face obiectul tranzactiei iar pe factura nu au fost inscrise

date precum seria motor, serie sasiu, an de fabricatie, etc., nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a taxei pe valoarea adaugata si prin urmare nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei inscrisa in factura nr. .X./31.05.2002.

Societatea sustine ca nu a incalcat prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala si prezinta in sustinerea contestatiei, urmatoarele documente:

- Autorizatie de admitere temporara nr. .X./16.08.2001
- Factura proforma Porshe leasing nr..X./25.04.2002
- Protocol de predare primire auto din 25.04.2002 intre .X. S1 .X.
- Contract de cesiune din 25.04.2002
- Dovada acord preluare leasing de la Porshe leasing
- Contract leasing cu Porshe leasing
- Declaratie vamala de import
- Cartea de identitate a autovehicolului.

Se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA inscrisa in factura de achizitie a autoturismului VW GOLF SS pe considerentul ca societatea nu a prezentat contractul de novatie incheiat cu proprietarul, factura nu a fost achitata de catre contestatoare aceasta datorie fiind evidentiata in decembrie 2007 in contul 117 Rezultatul reportat, fara a verifica realitatea operatiunii, respectiv daca bunul a intrat in gestiunea contestatoarei si a fost utilizat in folosul operatiunilor supuse taxei pe valoarea adaugata si fara a analiza si verifica documentele mentionate mai sus detinute de contestatoare si prezentate in sustinerea contestatiei, respectiv, Contractului de cesiune incheiat intre SC .X. Oil SRL si SC .X. SRL, Contract de leasing semnat si parafat de Porsche Bank si de SC .X. SRL, Autorizatia de admitere temporara nr..X./16.08.2001 emisa de Biroul vamal .X./, Protocolul de predare primire incheiat in data de 25.04.2002 si Cartea de identitate a vechiculului pe care figureaza atat SC .X. OIL SRL cat si SC .X. SRL.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare pe perioada respectiva urmeaza a se face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede:”**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al**

**contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.**

Pe cale de consecință se va desființa parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. X./16.03.2010 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice X./ – Activitatea de Inspectie Fiscală pentru TVA în suma de X. lei, înscrisă în factura nr. X./31.05.2002, emisă de SC X. OIL SRL.

**6. Cu privire la TVA în suma de X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestățiilor este investită să se pronunțe dacă contestatoarea poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor fiscale emise de SC X. CONSULTING SRL reprezentând prestări servicii de consultanță efectuate pentru diverși clienți menționați pe aceste facturi în condițiile în care contestatoarea nu face dovada faptului că a refacturat serviciile în cauza beneficiarilor acestora.**

**In fapt**, în lunile februarie și martie 2002, SC X. SRL a înregistrat cheltuieli cu alte servicii prestate de terți în valoarea de X. lei, pentru care a dedus TVA în suma de X. lei, în baza unor facturi fiscale emise de SC X. CONSULTING SRL, societate ce are același sediu social cu al contestatoarei, respectiv în X./, str. X., nr. 50.

Organele de inspectie fiscală au constatat că SC X. SRL a achiziționat servicii în contul clienților pe care nu le-a refacturat acestora motiv pentru care au stabilit TVA fără drept de deducere în suma de X. lei în baza prevederilor art. 18 litera a) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, coroborate cu prevederile punctului 10.6 din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată.

**In drept**, potrivit art. 18 lit. a) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată

“ART. 18

*Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;”*

La pct.10.6 din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede ca:

*“ 10.6. Nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:[...]*

*c) bunuri și/sau servicii achiziționate de furnizori sau de prestatori în contul clienților și care apoi se decontează acestora potrivit pct. 8.16; »*

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca SC .X.CONSULTING SRL a fost o societate care a prestat servicii in conformitate cu prevederile art.2.1 lit.b) din Contractul nr.97/2002, pe care il anexeaza in copie si ca echipa de inspectie fiscala nu a analizat in amanunt prevederile acestui contract si nu a constatat starea de fapt fiscala, anexand totodata copii dupa facturile fiscale emise SC .X.CONSULTING SRL catre SC .X. SRL si copii dupa facturi fiscale emise de contestatoare catre alti clienti ai sai sustinand ca acestea reprezinta servicii prestate de SC .X.CONSULTING SRL si refacturate acestora, precizand ca *“pe fiecare factura sunt trecute serviciile prestate si firmele pentru care s-au efectuat., respectiv nr. DVD –urilor depuse si validate de biroul vamal .X./ asa cum prevad Codul si Regulamentul Vamal al Romaniei.”*

Se retine ca facturile fiscale emise de SC .X.CONSULTING SRL catre SC .X. SRL au inscrise la rubrica *“Denumirea produselor sau a serviciilor”* *“Consultanta pentru firmele X, X, X SRL, X, X SA, Centru X .X./, conform contractului nr.X/24.01.2002”*.

Potrivit Contractului de prestari servicii nr.X/2002 depus de contestatoare in copie la contestatie, obiectul contractului il reprezinta:

***“ OBIECTUL CONTRACTULUI:***

- a) prospectarea pietei in domeniile de activitate ale beneficiarului;*
- b) gasirea de noi clienti;*
- c) negocieri de tarife cu clientii noi adusi de prestator;*
- d) actiuni de reprezentare ale beneficiarului in tara”*

Din obiectul contractului prezentat nu reiese faptul ca SC .X. SRL urmeaza sa preia servicii prestate de SC .X.CONSULTING SRL in numele unor terte societati.

Cu privire la facturile fiscale emise de SC .X. SRL anexate la dosarul contestatiei se retine ca acestea au fost emise pentru mai multe societati avand inscrisa explicatia - *prestari servicii import, export cu indicarea unui numar de DVI sau DVE* in majoritatea cazurilor.

Nu reiese din facturi faptul ca aceste servicii au fost prestate de SC .X.CONSULTING SRL si nu au atasate nici un fel de document justificativ si nici copie a facturii initiale emisa de SC .X.CONSULTING SRL. Mai mult serviciile inscrise in facturile prezentate cuprind activitatea de baza desfasurata in acea



perioada de SC .X. SRL de comisionar vamal si nu corespund cu obiectul contractului prezentat.

Din documentele prezentate nu reiese faptul ca valoarea acestor servicii inclusiv TVA aferenta a fost recuperata de la clienti in conditiile in care conform prevederilor art. 18 litera a) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, coroborate cu prevederile punctului 10.6 din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată SC .X. SRL nu avea drept de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor efectuate in contul clientilor.

In contestatia formulata SC .X. SRL sustine ca pe parcursul derularii contractului incheiat cu SC .X.CONSULTING SRL societatea respectiva identifica noi clienti pentru prezentarea in vama a marfurilor importate/exportate de acestia. Nici in contractul prezentat si nici in facturile emise nu este specificat modul in care este stabilita valoarea acestui serviciu, respectiv tarif/client sau tarif/valoare declaratie in vama.

Facturile emise de SC .X.CONSULTING SRL au inscrisa la rubrica « denumirea produselor sau serviciilor » « consultanta conform contract X/24.01.2002 pentru firma ... perioada... », fara sa se faca o precizare privind natura serviciilor prestate, modul de evaluare a serviciilor prestate si fara sa fie mentionati clientii noi identificati.

Astfel, din documentele prezentate de SC .X. SRL nu rezulta faptul ca valoarea serviciilor in cauza a fost recuperata de la clienti prin facturile emise.

In facturile emise de SC .X. SRL catre clienti sunt inscrise tipul serviciilor prestate, ex : prestari servicii export la DVE X : X : X/08.03.2002, fara sa se poata stabili vreo legatura cu serviciile facturate de SC .X.CONSULTING SRL in baza Contractul de prestari servicii nr.X/2002, asa cum sustine contestatoarea.

Intrucat cele sustinute de contestatoare si documentele prezentate de aceasta nu sunt in masura sa inlature constatările organelor de inspectie fiscala, asa cum s-a retinut mai sus, se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata pentru TVA stabilita ca nedeductibila in suma de **.X. lei** aferenta facturilor fiscale emise de SC .X.CONSULTING SRL catre SC .X. SRL, in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

*« Contestația poate fi respinsă ca:*

*“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

**7. Cu privire la TVA in suma de SC .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare poate beneficia de dreptul de deducere a TVA aferenta facturii fiscale nr. SC .X./22.01.2002 emisa de SC .X.TRANS SRL .X./ reprezentand *“Prestari servicii consultanta in domeniul transporturilor”* in conditiile in care contestatoarea nu face dovada faptului ca aceste servicii au fost destinate realizarii de operatiuni supuse taxei pe valoarea adaugata**

**In fapt**, in luna ianuarie 2002, SC .X. SRL a dedus TVA in suma de SC .X. lei in baza facturii fiscale nr. SC .X./22.01.2002 emisa de SC .X.TRANS SRL .X./, in valoare totala de .X. lei, reprezentand, conform celor specificate pe aceasta, contravaloare servicii de consultanta in domeniul transportului.

Intrucat societatea nu a prezentat pentru justificarea acestor servicii facturate de SC .X.TRANS SRL contractul de prestari servicii si nici alte documente prin care sa se faca dovada in ce au constatat aceste servicii precum si prestarea efectiva a serviciilor pentru SC .X. SRL organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu sunt indeplinite conditiile de exercitare a dreptului de deducere pentru TVA in suma de **SC .X. lei** potrivit art. 18 lit. a) si art.19 din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata

**In drept**, potrivit art. 18 lit. a) si art.19 din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata

*“ART. 18*

*Contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de:*

*a) operațiuni supuse taxei conform art. 17;[...]*

**ART. 19**

*Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligați:*

*a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;*

*b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.*

***Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.”***

Potrivit prevederilor legale citate mai sus contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferenta bunurilor și

serviciilor achiziționate, cu condiția ca acestea să fie destinate realizării de operațiuni taxabile să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii, și că bunurile/serviciile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL afirmă ca “SC .X.TRANS SRL a furnizat societății noastre programul de întocmire a FAZ-urilor necesare desfășurării activității de transporturi. Programul se folosește și în prezent de către societatea noastră. La finalizarea instalării societatea noastră a încheiat un proces verbal cu prestatorul prin care certificăm cele menționate mai sus » și anexează la contestație o comandă privind implementarea unui program de întocmirea a FAZ-urilor și instruirea personalului, precum și un proces verbal în care se menționează ca s-a instalat un program informatic de întocmire a FAZ-urilor pe două calculatoare.

Cu privire la factura fiscală emisă de SC .X.TRANS SRL se reține că aceasta nu are anexate situații privind numărul personalului instruit, perioada în care aceasta pregătire s-a desfășurat, iar din constatările organelor de inspecție fiscală și documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în evidența contabilă a SC .X. SRL nu a fost înregistrată achiziția unui program informatic privind întocmirea FAZ-urilor.

Având în vedere aspectele contradictorii privind cele menționate pe factura nr.SC .X./22.01.2002 emisă de SC .X.TRANS SRL, respectiv “*Prestări servicii consultanță în domeniul transporturilor*” și cele susținute prin contestație cu privire la natura serviciilor facturate, constatările organelor de inspecție fiscală și prevederile legale în vigoare pe perioada verificată urmează a se respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru TVA stabilită ca nedeductibilă în suma de **SC .X. lei** înregistrată de contestatoare în baza facturii fiscale nr. SC .X./22.01.2002 emisă de SC .X.TRANS SRL .X./, în baza art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ *a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”.

**8.Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat pe perioada 01.10.1999 -30.04.2004 la stabilirea**

**de diferente intre taxa pe valoarea adaugata deductibila evidentiata in contabilitate dupa refacerea acesteia si taxa pe valoarea adaugata deductibila delarata prin deconturile de TVA, excluzand din calcul TVA deductibila evidentiata de contestatoare in contabilitate pe perioada trim.IV 1999 pe considerentul ca pe aceasta perioada societatea nu a prezentat deconturi de TVA din care sa rezulte TVA deductibila declarata.**

**In fapt,** organele de inspectie fiscala care au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr. .X./26.02.2010 si au emis Decizia de impunere nr. .X./16.03.2010 au verificat perioada **01.10.1999 – 30.04.2004** pentru care conform masurii obligatorii lasate de organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei generale a finantelor publice .X./ prin Procesul verbal nr. .X./26.11.2004, SC .X. SRL avea obligatia sa refaca evidenta contabila.

In urma refacerii evidentei contabile au aparut diferente in fiecare luna intre TVA deductibila inregistrata in evidenta contabila si sumele reprezentand TVA deductibila declarata prin deconturile de TVA in termenele legale.

In urma efectuarii inspectiei fiscale s-a constatat ca in perioada 01.10.1999 – 30.04.2004 taxa pe valoarea adaugata deductibila inregistrata de societate a fost in suma de **.X. lei**, iar cea declarata la termenele legale din aceeasi perioada a fost in suma totala de **.X. lei**, diferenta aferenta refacerii evidentei contabile din perioada respectiva fiind in suma de **.X. lei**.

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au stabilit astfel taxa pe valoarea adaugata ce trebuia evidentiata suplimentar in deconturile de TVA fata de TVA evidentiata in contabilitate in suma de **.X. lei**.

Intrucat prin decontul lunii decembrie 2007 SC .X. SRL a declarat la randul 23 *Regularizari taxa deductibila* suma de **.X. lei** fara a prezenta componenta si provenienta acesteia, organele de inspectie fiscala au diminuat suma de **.X. lei** reprezentand TVA cu drept de deducere cu suma de **.X. lei**, ramanand o diferenta de TVA cu drept de deducere in suma de **.X. lei**.

Societatea sustine ca pe perioada supusa refacerii contabilitatii 01.10.1999 pana la data de 30.04.2004 a inregistrat in evidenta contabila si in jurnalele de cumparari suma de **.X. lei** reprezentand TVA deductibila rezultata in urma refacerii evidentei contabile si nu doar suma de **.X. lei** asa cum au constatat organele de inspectie fiscala si solicita acordarea dreptului de deducere si pentru diferenta in suma de **.X. lei** reprezentand TVA deductibila aferenta trim.IV 1999.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in baza prevederilor punctului 65.1 literele a) si d) si punctului 65.2 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ca sold de pornire, in stabilirea taxei pe valoarea adaugata datorata la data de 30.04.2004, pentru perioada 01.10.1999 – 30.04.2004, **TVA declarata prin decontul de TVA al lunii ianuarie 2000 prin care este preluat la**

**rindul 18 « Suma de rambursat din luna precedenta » suma de .X. lei** care reprezinta TVA de rambursat declarat de SC .X. SRL pentru luna decembrie 1999, deconturile aferente trim IV 1999 nefiind puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala .

**In drept**, potrivit art.94 alin.(2) lit.a) si alin.(3) din OG nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

*“Inspectia 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;[...]*

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

***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;[...]***

La punctului 65.1 literele a) si d) si punctul 65.2 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede ca :

*« 65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:*

*a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;[...]*

*d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora. [...]*

*65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare ».*

In ceea ce priveste **termenul de prescriptie**, a dreptului contribuabililor de a corecta declaratiile depuse sunt incidente prevederile art. 9 din OG 68/1997 republicată, privind procedura de întocmire și depunere a declarațiilor de impozite și taxe, **“Declarațiile de impozite și taxe depuse pot fi corectate de plătitori, din proprie inițiativă, în cadrul termenelor și potrivit procedurii stabilite prin normele metodologice prevăzute la art. 19.”**

coroborate cu prevederile OMF 2690/1998 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 68/1997 privind procedura de întocmire și de depunere a declarațiilor de impozite și taxe, lit. B pct.1 pct.5 “ *Procedura întocmirii și depunerii declarației rectificative,*

*1. Declarațiile de impozite și taxe pot fi corectate de către plătitori, din proprie inițiativă, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent.*

***Sumele rezultate din corectarea taxei pe valoarea adăugată, facturate în mod eronat de plătitor, precum și cele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidență, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile. În acest caz, nu se va depune declarație rectificativă.”***

***[...]***

*“5. Depunerea declarației rectificative în termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili diferențe de impozite și taxe conduce la întreruperea prescripției. De la data depunerii declarației rectificative începe să curgă o nouă prescripție pentru perioada la care aceasta se referă.*

*Depunerea declarației rectificative după expirarea termenului de prescripție constituie o recunoaștere voluntară a impozitelor și diferențelor de impozite astfel declarate, acestea fiind considerate legal stabilite și datorate.”*

Se retine ca in urma refacerii evidentei contabile in baza celor dispuse prin Procesul verbal nr. .X./26.11.2004, au aparut diferente in fiecare luna intre TVA deductibila inregistrata in evidenta contabila si sumele reprezentand TVA deductibila declarata prin deconturile de TVA in termenele legale.

Refacerea evidentei contabile s-a impus ca urmare a constatarii mai multor nereguli privind modul de intocmire a evidentei taxei pe valoarea adaugata,respectiv:

- diferente intre sumele inscrise in jurnalele de TVA, sumele declarate in deconturile de TVA si cele inregistrate in evidenta contabila din aceeasi perioada fiscala,

- lipsa documentelor justificative pentru unele sume inregistrate in jurnalele de TVA,

- documente financiar contabile neinscrise in jurnalele de TVA si neinregistrate in evidenta contabila.

Prin contestatie societatea sustine, cu privire la perioada pentru care a refacut evidenta contabila ca:

***« Refacerea a fost efectuata document cu document incepand cu data constituirii societatii pana in 30.04.2004 iar ulterior acestei date prin inregistrarea de diferente si regularizari la inregistrarile curente. »***

*« In urma refacerii evidentei contabile, conform masurilor dispuse de organele de control pe perioada 1998 - Aprilie 2004 au rezultat noi jurnale de TVA cu sume diferite fata de cele inregistrate in vechea evidenta contabila si in vechile deconturi de TVA.*

Se retine ca societatea a avut de dus la indeplinire ca masura :

*« Refacerea deconturilor de TVA tinand cont de datele rezultate ca urmare a refacerii jurnalelor de cumparari si vanzari in concordanta cu evidenta contabila, pe perioada supusa controlului 01.10.1999 – 30.04.2004*

*- Termen 90 zile*

*- Raspunde .X.administrator »*

Se retine ca aceasta masura nu a fost dusa la indeplinire intocmai, in sensul determinarii si declararii diferentelor constatate in urma refacerii evidentei contabile pe perioada supusa controlului 01.10.1999 – 30.04.2004.

Astfel, prin contestatie societatea afirma ca *“Sumele rezultate in urma refacerii evidentei contabile de la inceputul activitatii pana in Aprilie 2004 au fost declarate in Luna Decembrie 2007 la rubrica regularizari in decontul de TVA asa cum prevedea Legea”, fara a prezenta o componenta a acestor sume declarand chiar ca nu s-a tinut cont de sumele declarate initial, prin raspunsul dat la intrebarea nr. 1 din nota explicativa nr. 4/18.01.2010, anexata in copie la dosarul cauzei “Lista anexa cu detalierea regularizarilor nu putem prezenta, deoarece nu s-a facut comparatie intre ce s-a declarat initial si ce a rezultat in urma refacerii.”*

In sustinerea cauzei societatea prezinta anexat contestatiei un tabel intitulat *Situatia TVA deductibila inregistrata si declarata in perioada mai 2004 –dec.2007*, cuprinzand TVA deductibila, TVA colectata, TVA de recuperat/de plata conform balantei refacute incepand cu 30.09.1999, pe fiecare luna in parte.

Societatea solicita recunoasterea dreptului de deducere pentru intreaga suma de **.X. lei** inregistrata in balanta contabila refacuta pe perioada 01.10.1999-31.12.1999 drept TVA deductibila fara sa depuna documente din care sa rezulte TVA dedusa si declarata inainte de refacerea contabilitatii asa cum sustine, respectiv deconturile de TVA, jurnalele de TVA intocmite initial.

Societatea confunda dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale suplimentare cu dreptul contribuabilului de a corecta declaratiile depuse, invocand prevederi legale care reglementeaza dreptul organului de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale suplimentare pentru a-si sustine afirmatia potrivit careia prescriptia dreptului sau de a depune declaratii rectificative ar fi fost suspendata pe durata de timp in care sunt aduse la indeplinire masurile lasate de organul de control:

*« Pentru societatea noastra nici nu se pune problema dreptului de prescriptie la sumele TVA de recuperat mai vechi de anul 2000 intrucat prin mecanismul de deducere a TVA prescriptia se intrerupe in fiecare luna, prin depunerea decontului*

de TVA (orice suma de TVA deductibil este compensata cu TVA de plata din deconturile viitoare). Pe langa acest aspect, societatea noastra nu face in mod voluntar aceasta refacere ci este supusa la acest lucru prin dispozitia de masuri nr 24 / 08.12.2004. Rezulta ca in conformitate cu prevederile art 23 din OG 70/1997 prescriptia a fost suspendata : "Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 se suspenda "cat timp contribuabilul, ca urmare a dispozitiei organelor competente, remediaza deficientele sau indeparteaza cauzele care impiedica desfasurarea controlului fiscal".

Se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit in baza prevederilor punctului 65.1 literele a) si d) si punctului 65.2 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, ca sold de pornire, in stabilirea taxei pe valoarea adaugata datorata la data de 30.04.2004, pentru perioada 01.10.1999 – 30.04.2004, TVA declarata prin decontul de TVA al lunii ianuarie 2000 prin care este preluat la rindul 18 « Suma de rambursat din luna precedenta » suma de **.X. lei** care reprezinta TVA de rambursat declarat de SC .X. SRL pentru luna decembrie 1999, deconturile aferente trim. IV 1999 nefiind puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala si nici organelor de solutionare a contestatiei.

De asemenea, prin contestatie societatea face urmatoarea mentiune :«*Ca si in cazul societatii noastre daca TVA deductibila se inregistreaza intr-o perioada care nu mai poate fi controlata (din cauze care nu sunt imputabile societatii) atunci in mod abuziv organele de control refuza sa acorde dreptul de deducere pe motivul prescriptiei. Neacordarea dreptului de deducere a TVA pe motivul prescriptie nu se poate invoca decat in cazul in care societatea nu ar fi inregistrat niciodata TVA colectata, iar soldul TVA deductibila ar fi fost solicitat la rambursare dupa o perioada mai mare de 5 ani. »*

Aceasta afirmatie nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat SC .X. SRL nu se afla in situatia descrisa de aceasta.

Astfel, se retine ca SC .X. SRL a refacut evidenta contabila pentru o perioada prescrisa, alta decat cea pentru care s-a dispus refacerea evidentei de catre organul de control :

- societatea a refacut evidenta «**incepand cu data constituirii societatii pana in 30.04.2004** iar ulterior acestei date prin inregistrarea de diferente si regularizari la inregistrarile curente. »

- organul de inspectie fiscala a dispus refacerea evidentei contabile pe perioada supusa controlului (01.10.1999 – 30.04.2004) « *Refacerea deconturilor de TVA tinand cont de datele rezultate ca urmare a refacerii jurnalelor de cumparari si vanzari in concordanta cu evidenta contabila, pe perioada supusa controlului.*

Diferentele rezultate in urma refacerii evidentei contabile, pentru perioada "**incepand cu data constituirii societatii**" si pana la data de 01.10.1999 au fost



preluate de societate in decontul lunii decembrie 2007, care nu este in interiorul perioadei de prescriptie care se incheie in data de 25.10.2004.

Pentru declararea diferentelor inregistrate ca urmare a refacerii evidentei contabile pentru trim.IV 1999, societatea a avut ca termen de corectare a declaratiilor, deconturilor de TVA, aferente trimestrului IV 1999, stabilit de organele de inspectie fiscala prin masura lasata prin Procesul verbal nr. .X./26.11.2004, **data de 24 februarie 2005, fara a respecta acest termen.**

Avand in vedere cele prezentate mai sus, se retin ca intemeiate constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 01.10.1999 – 31.12.1999 pentru care contestatoarea nu a prezentat deconturile de TVA depuse la Administratia finantelor publice .X./ inainte de refacerea contabilitatii, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru TVA in suma de **.X. lei** in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ *a) neintemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”.

**Avand in vedere cele retinute la acest capitol reprezentand TVA , se va respinge contestatia societatii ca neintemeiata pentru suma totala de .X. lei stabilita ca TVA nedeductibila pe perioada verificata astfel: .X./ lei TVA NEDEDUCTIBILA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala - .X. lei TVA DEDUCTIBILA evidentiata in contabilitate, dar nedecarata prin deconturile de TVA +.X. lei TVA declarata de SC .X. SRL la randul 23 *Regularizari taxa deductibila in decontul lunii decembrie 2007 fara a prezenta componenta si provenienta acesteia.***

**C2. CU PRIVIRE LA TAXA PE VALOAREA ADAUGATA COLECTATA in suma de .X. lei, se retin urmatoarele:**

**1. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca serviciile de refacere a instalatiei electrice si serviciile de racordare la rețeaua de gaz metan achizitionate de contestatoare pentru casa de protocol, situata in sat .X.,**

comuna .X. pot fi asimilate livrărilor de bunuri, in conditiile in care acest imobil nu apartine contestatoarei, nu se face dovada ca aceste achiziții au fost utilizate în scopuri care au legătură cu activitatea economică desfășurată de contestatoare, iar taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achizitii a fost dedusă integral.

#### **Perioada iunie 2002 – aprilie 2004**

**In fapt**, SC .X. a achizitionat servicii de refacere a instalatiei electrice si servicii de racordare la rețeaua de gaz metan pentru casa de protocol, situata in sat .X., comuna .X. , judetul .X./ pentru care a dedus TVA in suma .X. lei.

Lucrarile la rețeaua electrica a imobilului din .X. s-au efectuat in baza contractului nr..X./31.05.2002, incheiat cu SC B. .X. – .X. SRL .X./.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste lucrari au fost efectuate la imobilul «Casa de vacanta X» aflata in proprietatea d-rei .X.si a fost inchiriat SC .X. SRL cu destinatia de casa de protocol, conform contractului de inchiriere fn/01.09.2003, care nu a fost inregistrat la Administratia Finantelor Publice .X./ si au stabilit TVA suplimentara in suma .X. lei in baza art.3 alin.(4) lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata si art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**In drept**, potrivit prevederilor art. 3 alin.(4) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adugata, in vigoare pe perioada iunie 2002 – decembrie 2003:

*“(4) Este asimilată livrărilor de bunuri preluarea de către persoane impozabile a bunurilor achiziționate sau fabricate de către acestea pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată sau pentru a fi puse la dispoziție altor persoane fizice sau juridice în mod gratuit, dacă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. Se exceptează de la aceste prevederi bunurile acordate în mod gratuit, în limitele și potrivit destinațiilor prevăzute prin lege. »*

Aceste prevederi au fost mentinute si prin art. 128 alin (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu data de 01.01.2004, care stipuleaza ca:

*« Livrarea de bunuri*

*(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar[...].*

*(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu*

*au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial. »*

Potrivit acestor prevederi legale se retine ca, achiziționarea de bunuri de către persoanele impozabile pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătura cu activitatea sa economică este asimilată livrării de bunuri cu plată în condițiile în care taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă integral la achiziția acestora.

Se retine ca imobilul «Casa de vacanță X», pentru care au fost efectuate achizițiile de la SC B..X. – .X. SRL .X./ și de la SC .X. SA conform facturilor emise de aceste societăți către SC .X. SRL este proprietatea d-rei .X. și a fost închiriat contestatoarei, conform contractului de închiriere fn/01.09.2003 anexat în copie, cu destinația de casa de protocol și nu în scopul activității economice pentru care este autorizată.

Cu privire la susținerile SC .X. SRL ca *“înscrierea facturilor primite de la SC B .X. .X. SRL reprezentând materiale electrice în categoria lucrărilor care s-au executat la imobilul din .X. este complet eronată ! Contractul încheiat cu această societate nu face referire la acest imobil ci este un contract comercial de livrare de bunuri, iar din celelalte documente (facturi, avize, NIR) nu există indicii ca aceste materiale au fost folosite la acest imobil. Pe lângă aceste aspecte, menționăm ca aceste materiale au fost incluse în contul 231 care reprezintă investiții în curs pentru imobilele din .X./, str .X. nr 50”* se retine ca:

În anexa nr.19 la contestația depusă de SC .X. SRL, este prezentat contractul încheiat cu SC B..X. – .X. SRL în care la obiectul contractului este prevăzută *“Vanzarea respectiv cumpararea produselor, conform ofertei, care devine parte integranta din contract ca și anexa la acesta,”* fără să fie prezentată și oferta care să furnizeze informații despre instalația electrică pentru care se utilizează materialele, precum și locul de realizare al instalației .

Pentru achizițiile efectuate de la SC .X. SA societatea nu aduce nici un argument în susținerea contestației, dar anexează la contestație, următoarele documente:

- contractul nr. X/10.09.2003, în care la sediul beneficiarului apare localitatea .X. , sat .X.;

- facturile emise de SC .X. SRL în care la cumparator apare adresa unde se află imobilul închiriat ca și casa de protocol.

Aceste documente nu fac dovada utilizării acestui imobil în folosul operațiunilor sale taxabile, iar societatea nu prezintă în susținerea cauzei facturi fiscale către proprietar din care să reiasă că și-a recuperat cheltuielile efectuate la acest imobil și a colectat TVA la nivelul TVA dedusă.

Societatea susține că lucrările care s-au efectuat la imobil nu reprezintă o livrare de bunuri conform art 3 alin. (4) din Legea nr.345/2002 " pentru că nu sunt îndeplinite condițiile de bază cerute în mod expres de această lege la art.

care stipuleaza ca " (2) Se cuprind in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata operatiunile care indeplinesc in mod cumulativ urmatoarele conditii:

a) sa constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuata cu plata sau o operatiune asimilata acestora" si ca ceste servicii achizitionate nu "au fost puse la dispozitie in mod gratuit" asa cum eronat sustin organele de control, nu au fost efectuate in mod voluntar si neconditionat in interesul unei alte persoane ci in fapt au reprezentat plata chiriei conform contractului de inchiriere din 01.09.2003.

Cele sustinute de contestatoare nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat sunt contradictorii pe de o parte ca lucrarile efectuate la imobil nu constituie o livrare cu plata, iar pe de alta parte ca acestea nu au fost puse la dispozitie in mod gratuit, iar conform contractului de inchiriere fn/01.09.2003, **neinregistrat la AFP .X./**, pretul chiriei este reprezentat de racordarea imobilului la retelele de apa si gaz natural situatie in care schimbul de bunuri si servicii intre cei doi parteneri contractuali au efectul a doua livrari separate ce se impoziteaza distinct potrivit **prevederilor art. 3 alin (5) din Legea 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata :**

*(5) Operațiunile privind schimbul de bunuri au efectul a două livrări separate. În cazul transferului dreptului de proprietate asupra unui bun de către două sau mai multe persoane impozabile, prin intermediul mai multor tranzacții, fiecare tranzacție se consideră o livrare separată, fiind impozitată distinct, chiar dacă bunul respectiv este transferat direct beneficiarului final. Același regim se aplică în cazul schimbului de bunuri cu servicii ».*

De asemenea, sustinerea SC .X. SRL ca acest imobil a fost pus la dispozitia societatii pentru a fi folosit "pentru cazare delegatii din tara si strainatate, cazarea muncitorilor folositi la constructii si angajati cu carte de munca de societate ... " si ca "Tot aici, au fost cazati si muncitorii care au fost angajati de societatea noastra, care aveau domiciliul in alte judete si care au lucrat la constructiile din Str .X. nr 50, conform statului de plata (anexa 20)" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat din documentele depuse in sustinerea acestui aspect respectiv, ordine de deplasare pentru diferite persoane la Nadlac .X., un contract incheiat intre SC .X./ SPEDTION SRL si X unde este facuta mentiunea ca "cel puțin odata pe an sa se convoace intalniri intre grupurile de persoane desemnate" **nu se poate concluziona ca achizitiile efectuate pentru imobil in cauza au fost utilizate in scopuri care au legătură cu activitatea economică desfășurată de contestatoare.**

Prin urmare se retin ca intemeiate cele stabilite de organele de inspectia fiscala si pe cale de consecinta se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru TVA colectata suplimentar in suma de .X. lei aferenta achizitiilor efectuate de la cei doi furnizori, utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată in baza art.216 alin.1 din Ordonanta

Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”.

**2. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca societatea beneficiaza de cota zero a taxei pe valoarea adaugata pentru servicii de transport, depozitare, grupare, aferente importurilor si exporturilor de bunuri prestatate in favoarea unor clienti externi pentru care a aplicat cota zero de TVA in conditiile in care nu face dovada incasarii in valuta a contravalorii acestor servicii.**

**In fapt, in perioada august 1999 – august 2001** SC .X. SRL a emis facturi fiscale pentru servicii de transport, depozitare, grupare, aferente importurilor si exporturilor de bunuri prestatate in favoarea unor clienti externi pentru care a aplicat cota zero de TVA, in conformitate cu prevederile art. 17 pct. B lit.a) si lit.b) din OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si prevederilor art. 17 pct.B lit. a), lit.e), lit.i) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SRL nu a respectat in toate situatiile prevederile legale in vigoare privind justificarea cotei zero, respectiv nu au incasat contravaloarea acestor servicii in valuta in conturi bancare deschise la banci autorizate de Banca Nationala a Romaniei, motiv pentru care pentru nerespectarea prevederilor pct.9.18 din HG nr.515/1998 privind la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată si pct.9.9 din HG nr.401/2000 pentru aplicarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata au stabilit TVA suplimentara de plata in suma de **.X. lei** in baza prevederilor art.13 lit.a) art.17 pct.A, din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si art.17 pct.A din OUG nr.17/2000 privind TVA.

**In drept,** in speta sunt aplicabile prevederile art.17 pct.C lit.a), lit.b) si lit.i) din OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata in vigoare pe perioada de referinta, potrivit carora:

“**ART. 17**

*În România se aplică următoarele cote: [...]*

**C. Cota zero pentru:**

a) exportul de bunuri și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de agenții economici cu sediul în România;

b) prestările de servicii efectuate de agenții economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate;

[...]

i) alte prestări de servicii efectuate de agenții economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate, în condiții stabilite prin hotărâre a Guvernului”

La pct. 9.18 din HG 512/1998 privind la aprobarea Normelor pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, se prevede :  
“Norme:

9.18. Sunt supuse cotei zero, potrivit art. 17 lit. C. i) din ordonanță:

a) prestările de servicii efectuate de agenții economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari cu sediul sau domiciliul în străinătate, pentru care locul impozitării se situează în străinătate potrivit criteriilor stabilite la cap. III din prezentele norme:

b) serviciile prestate de agenții economici cu sediul în România, contractate cu beneficiari cu sediul sau domiciliul în străinătate și a căror contravaloare a fost inclusă în valoarea în vamă aferentă bunurilor din import;

c) serviciile prestate, în contul beneficiarilor cu sediul în străinătate, pentru bunurile din import aflate în perioada de garanție;

d) serviciile prestate de agenții economici cu sediul în România, constând în efectuarea de studii, prospecțiuni de piață, asistență de specialitate, contractate cu beneficiari cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Justificarea cotei zero pentru serviciile prevăzute la lit. a) – c) de mai sus se face cu: contractele încheiate cu partenerii externi sau, după caz, comanda acestora; factura externă; dovada încasării facturii externe sau, după caz, a introducerii în bancă a declarației de încasare valutară.”

Pe perioada 15.03.2000 - 2001 sunt aplicabile prevederile art.17 B lit. A din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata

“ART. 17

În România se aplică următoarele cote:

**B. Cota zero pentru:**

a) exportul de bunuri, transportul și prestările de servicii legate direct de exportul bunurilor, efectuate de contribuabili cu sediul în România, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României. Prin derogare de la aceste prevederi, beneficiază de cota zero exporturile de bunuri care se derulează în sistem barter;[...]

e) *transportul și prestările de servicii accesorii transportului, aferente mărfurilor din import, efectuate pe parcurs extern și pe parcurs intern până la punctul de vămuire și întocmire a declarației vamale;*

i) *alte prestări de servicii efectuate de contribuabili cu sediul în România, contractate cu beneficiari din străinătate, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României; »*

La pct.9.7 - 9.9 din HG 401/2000 pentru aplicarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată se prevede,

“ 9.7. *Pentru transportul mărfurilor exportate la destinație în străinătate transportatorii, respectiv casele de expediție, vor justifica cota zero cu:*

a) *contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii transportului;*

b) *documentul de transport internațional având confirmarea destinatarului privind recepția mărfii pentru transportator sau copia de pe acesta pentru casele de expediție ;*

c) *polița de asigurare și/sau reasigurare pentru transportator sau copia de pe aceasta pentru casele de expediție.*

*În cazul transporturilor combinate, legate direct de exportul bunurilor, justificarea cotei zero se face cu :*

a) *contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau, după caz, cu casa de expediție ori cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii transportului ;*

b) *copie de pe declarația vamală de export vizată de organele vamale ;*

c) *documentul specific de transport.*

9.8. *Pentru alte prestări de servicii legate direct de exportul bunurilor efectuate de prestatori cu sediul în România cota zero se justifică cu :*

a) *contractul încheiat cu unitatea exportatoare sau cu beneficiarul din străinătate, în care se prevede obligativitatea plății în valută a contravalorii serviciilor prestate ;*

b) *documente prezentate de exportatori, din care să rezulte că operațiunile respective sunt legate direct de exportul bunurilor.*

9.9. *Nerespectarea prevederilor pct. 9.3 – 9.8 privind justificarea cotei zero de taxă pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare a valutei în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare livrărilor și prestărilor la intern și a majorărilor de întârziere aferente, calculate de la data documentului care atestă livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. În cazul în care la verificarea aplicării cotei zero de taxă pe*

*valoarea adăugată s-au avut în vedere termenele de încasare menționate în declarațiile de încasare valutară sau, după caz, în contractele încheiate, organele de control au obligația să verifice în termen de un an de la data verificării aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă. »*

Conform prevederilor legale citate mai sus in vigoare pe perioada verificata , nerespectarea conditiei de incasare a valutei reprezentand contravaloarea serviciilor de transport extern de marfuri in conturi bancare deschise la banci comerciale autorizate de BNR atrage obligatia colectarii TVA aferente.

Se retine ca SC .X. SRL a emis si inregistrat in evidenta contabila, in jurnalele de vanzari si in deconturile de TVA, **in perioada august 1999 – august 2001** facturi fiscale pentru servicii de transport, depozitare, grupare, aferente importurilor si exporturilor de bunuri prestatate in favoarea unor clienti externi pentru care a aplicat cota zero de TVA, in conformitate cu prevederile art. 17 pct. B lit.a) si lit. b), din OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adugata si prevederilor art. 17 pct. B lit. a), lit.e) si lit. i) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata.

Din constatarile organelor de inspectie fiscala si din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca societatea nu a incasat contravaloarea acestor servicii de transport extern de marfuri in conturi bancare deschise la banci comerciale autorizate de BNR, iar la implinirea termenului de prescriptie a inregistrat contravaloarea acestor facturi neincasate in valuta, ca pierdere.

Prin contestatia formulate societatea sustine ca serviciile inscrise in facturile mentionate de echipa de inspectie fiscala sunt *“servicii accesorii transportului pentru bunurile importate conform descrierilor amanuntite de pe facturile externe (transport parcurs intern pana la locul de destinatie din Romania, vamuire si manipularea marfurilor) care din punct de vedere al TVA se inscriu la art. 17 pct B lit e din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata. Pentru aceste servicii se aplica cota « 0 » dar nu exista obligativitatea de justificare a cotei prin incasarea valutei in conturi deschise la BNR conform pct 9.1-9.9 din HG 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată. Motivul principal pentru care legiuitorul a exceptat aceste servicii a fost acela ca contravaloarea lor oricum intrau in baza de impozitare a bunurilor in vama la care se calcula si platea TVA de catre importator, in cazul conditiilor incoterms CIP.”*

Sustinerea societatii nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat conform constatarilor echipei de inspectie fiscala aceste servicii reprezinta servicii efectuate pentru un beneficiar cu sediul in strainatate a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României care se incadreaza in prevederile art.17 pct\_B lit. i) din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit carora *alte prestări de servicii efectuate de contribuabili cu sediul în România,*



*contractate cu beneficiari din străinătate, a căror contravaloare se încasează în valută în conturi bancare deschise la bănci autorizate de Banca Națională a României;*” coroborat cu prevederile pct. 9.20 din HG 401/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată,

„9.20. Sunt supuse cotei zero a taxei pe valoarea adăugată, potrivit art. 17 lit. B.i) din ordonanța de urgență:

**b) serviciile prestate de contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, contractate cu beneficiari cu sediul sau cu domiciliul în străinătate și a căror contravaloare a fost inclusă în valoarea în vamă aferentă bunurilor din import;**

*Justificarea cotei zero pentru serviciile prevăzute la lit. a) - e) se face cu facturile externe și/sau contractele încheiate cu partenerii externi, din care să rezulte termenele de decontare a contravalorii prestației sau, după caz, dovada încasării acesteia.*

***Nerespectarea prevederilor privind justificarea cotei zero a taxei pe valoarea adăugată și/sau nerespectarea condiției de încasare a contravalorii în valută a prestațiilor, prevăzute în facturi și/sau în contracte, atrag obligația plății taxei pe valoarea adăugată prin aplicarea cotei corespunzătoare prestărilor la intern.***

Referitor la afirmatia contestatoarei potrivit careia organele de inspectie fiscala “*contrar modului cum a procedat pana in acest moment a cuprins in situatia privind TVA colectat si sume facturate in lunile august 1999 si Septembrie 1999, perioada care nu face obiectul inspectiei fiscale*” din constatarile organelor de inspectie fiscala se retine ca acestea au calculat TVA aferenta facturilor neincasate emise in aceasta perioada tinand cont de prevederile mentionate in contractele incheiate cu partenerii externi care stipulau incasarea sumelor aferente serviciilor prestate in termen de 60 de zile, termenul de 60 de zile fiind cuprins in perioada verificata, fiind respectate astfel prevederile pct.9.9 din HG nr.401/2000 pentru aplicarea Normelor de aplicare a OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, potrivit carora “*În cazul în care la verificarea aplicării cotei zero de taxă pe valoarea adăugată s-au avut în vedere termenele de încasare menționate în declarațiile de încasare valutară sau, după caz, în contractele încheiate, organele de control au obligația să verifice în termen de un an de la data verificării aplicării cotei zero dacă încasarea valutei a devenit efectivă.*

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale mentionate mai sus potrivit carora nerespectarea conditiei de incasare in valuta intr-un cont deschis la o banca autorizata de BNR a facturilor emise cu cota zero de TVA pentru prestarile de servicii de transport aferente importurilor si exporturilor de bunuri efectuate in favoarea unor clienti externi atrage obligatia platii TVA prin aplicarea cotei

corespunzatoare prestarilor de servicii la intern, urmeaza a se respinge contestatia societatii ca neintemeiata pentru TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de **.X. lei** in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ *a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”.

**3. Cu privire la TVA in suma de .X./ lei Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect TVA suplimentara ca diferenta intre TVA colectata inregistrata in urma refacerii evidentei contabile si TVA colectata nedeclarata .**

**In fapt,** organele de inspectie fiscala au constatat ca in urma refacerii evidentei contabile dispusa prin Procesul verbal nr..X./26.11.2004, societatea inregistreaza in evidenta contabila, o suma mai mare a taxei pe valoarea adaugata colectata respectiv in suma de **.X. lei**, fata de suma inregistrata si declarata initial prin deconturile de TVA, respectiv suma de **.X. lei** si ca in conformitate cu situatia taxei pe valoarea adaugata colectata inregistrata si a taxei pe valoarea adaugata declarata, **SC .X. SRL** avea obligatia inscrierii la rubrica “Regularizari taxa colectata”, randul 12 din decontul de TVA, in conformitate cu prevederile art.156<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, suma de **.X./ lei**, respectiv **.X. lei - .X. lei**. Intrucat prin decontul de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii decembrie 2007 societatea a declarat la randul 12 « Regularizari taxa colectata” suma de **.X./ lei** organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adugata colectata si nedeclarata in suma de **.X./ lei** - pag 58-61 si la pct. 14 pag.3 din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010.

Societatea solicita “*anularea constatarilor organelor de control de la pag 58-61 si acordarea dreptului de deducere pentru TVA in suma de .X. ron*”, in conditiile in care la acest punct echipa de inspectie fiscala colecteaza suplimentar TVA rezultata in urma refacerii evidentei contabile.

**In drept,** potrivit art.94 alin.(2) lit.a) si alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare

*“Inspectia 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;[...]

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

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;[...]**”

Societatea sustine ca nu pot fi luate in considerare sustinerile echipei de control de la pag 60, potrivit carora "nu s-a luat in calcul ca sold initial al perioadei verificate suma de X rol reprezentand TVA de rambursat, inregistrata in balanta de verificare incheiata la 30.09.1999, prezentata in anexa nr 24, deoarece acesta nu a fost inscrisa intr-o declaratie rectificativa, conform prevederilor OMF 2690/1998", deoarece chiar acest ordin face precizarea ca sumele reprezentand TVA se corecteaza prin inscrierea lor la regularizari in perioadele urmatoare.

In anexa nr. 18 la contestatie societatea prezinta o situatie de calcul a TVA de plata pentru perioada octombrie 1999 - decembrie 2007 in care este luata in calcul si suma de .X. lei reprezentand, TVA de rambursat, inregistrata in balanta de verificare incheiata la **30.09.1999**.

**SC .X. SRL nu prezinta niciun calcul referitor la taxa pe valoare adaugata colectata si declarata initial, inaintea refacerii evidentei contabile, si taxa pe valoarea adaugata colectata si declarata dupa refacerea evidentei contabile si declara la randul de regularizari, la luna decembrie 2007 suma de .X./ lei, suma ce nu reprezinta diferenta intre taxa pe valoare adaugata colectata rezultata in urma refacerii evidentei contabile si taxa pe valoarea adugata colectata si declarata anterior refacerii evidentei contabile.**

In stabilirea taxei pe valoarea adugata colectata suplimentar la acest punct in valoare de .X./ lei, echipa de inspectie fiscala a luat in calcul taxa pe valoarea adaugata colectata rezultata in urma refacerii evidentei contabile si taxa pe valoarea adaugata colectata si declarata anterior refacerii evidentei contabile.

In determinarea taxei pe valoarea adaugata de plata stabilita de echipa de inspectie fiscala nu s-a luat in calcul ca sold initial al perioadei verificate suma de .X. lei reprezentand TVA de rambursat, inregistrata in balanta de verificare incheiata la 30.09.1999 deoarece aceasta nu a fost inscrisa intr-o declaratie rectificativa, conform prevederilor OMF 2690/1998 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 68/1997

privind procedura de întocmire și de depunere a declarațiilor de impozite și taxe, lit.B pct.1 și pct.5

*“Procedura întocmirii și depunerii declarației rectificative,*

*1. Declarațiile de impozite și taxe pot fi corectate de către plătitori, din proprie inițiativă, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent.*

***Sumele rezultate din corectarea taxei pe valoarea adăugată, facturate în mod eronat de plătitor, precum și cele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidență, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile. În acest caz, nu se va depune declarație rectificativă.”***

Prin contestatia formulata, SC .X. SRL sustine ca interpretarea data de echipa de inspectie fiscala este eronata, *“Mai mult, la data efectuării prezentei inspectii fiscale, se constata ca dreptul societatii de a corecta declaratiile depuse pentru trim IV al anului 1999 este prescris.... pentru ca nu a fost efectuata nici o corectie a declaratiilor depuse in timpul efectuării inspectiei fiscale adica in perioada 27.10.2009 - 26.02.2010. Sumele rezultate in urma refacerii evidentei contabile de la inceputul activitatii pana in Aprilie 2004 au fost declarate in Luna Decembrie 2007 la rubrica "regularizari" in decontul de TVA asa cum prevedea Legea.*

*Pentru societatea noastra nici nu se pune problema dreptului de prescriptie la sumele TVA de recuperat mai vechi de anul 2000 intrucat prin mecanismul de deducere a TVA prescriptia se intrerupe in fiecare luna (orice suma de TVA deductibila este compensata cu TVA de plata din deconturile viitoare). Pe langa acest aspect, societatea noastra nu face i n mod voluntar aceasta refacere ci este supusa la acest lucru prin dispozitia de masuri nr .X./08.12.2004. Rezulta ca in conformitate cu prevederile art 23 din OG 70/1997 prescriptia a fost suspendata : "Termenele de prescriptie prevazute la art. 21 se suspenda cat timp contribuabilul, ca urmare a dispozitiei organelor competente, remediaza deficientele sau indeparteaza cauzele care impiedica desfasurarea controlului fiscal,*

*[...]*

*Echipa de inspectie fiscala comite erori grave in aplicarea prevederilor legale incidente in acea perioada, cum ar fi :*

- *invocarea prevederile art 16 din OG 68/1997 care se refera la faptul ca prescriptia dreptului organelor fiscale de a constata nerespectarea ordonantei se efectueaza intr-un termen de 5 ani, nefiind aplicabil in speta de fata, ci fiind aplicabil chiar organelor de control.*

- *aplicarea cu rea credinta a art. 21 din OG 70/1997 privind controlul fiscal, care stabileste ca dreptul organelor fiscale de a stabili diferente de impozit se prescrie*

*intr-un termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectiva, fara a tine cant si de art 23 din acelasi act normativ”.*

Conform celor constatate de organele de inspectie fiscala din verificarea fisei sintetice pe platitor, SC .X. SRL a declarat la data de 30.09.1999 TVA de rambursat in suma de .X. lei.

Se retine ca termenul de aducere la indeplinire a dispozitiei de masuri dispusa prin Procesul verbal nr. .X./26.11.2004 a fost de 90 de zile, respectiv 25.02.2005 si nu 31.12.2007, data la care sustine contestatoarea ca a declarat diferentele rezultate in urma refacerii evidentei contabile.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru suma de 165.845 lei, .X. lei – .X. lei dreptul de a cere rambursarea sumei este prescrist, la data verificarii.

**Referitor la prescriptie**, sunt incidente prevederile art.9 si art.16 din OG 68/1997 republicată privind procedura de întocmire și depunere a declarațiilor de impozite și taxe,

***“Declarațiile de impozite și taxe depuse pot fi corectate de plătitori, din proprie inițiativă, în cadrul termenelor și potrivit procedurii stabilite prin normele metodologice prevăzute la art. 19.”***

[...]

*“Dreptul de a constata nerespectarea prevederilor prezentei ordonanțe se prescrie într-un termen de 5 ani.”*

coroborate cu prevederile de la lit.B pct.1) si pct.5) din OMF 2690/1998 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 68/1997 privind procedura de întocmire și de depunere a declarațiilor de impozite și taxe,

*“ Procedura întocmirii și depunerii declarației rectificative,*

*1. Declarațiile de impozite și taxe pot fi corectate de către plătitori, din proprie inițiativă, prin depunerea unei declarații rectificative la organul fiscal competent.*

***Sumele rezultate din corectarea taxei pe valoarea adăugată, facturate în mod eronat de plătitor, precum și cele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidență, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile. În acest caz, nu se va depune declarație rectificativă.”***

[...]

*5. Depunerea declarației rectificative în termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili diferențe de impozite și taxe conduce la întreruperea prescripției. De la data depunerii declarației rectificative începe să curgă o nouă prescripție pentru perioada la care aceasta se referă.*

***Depunerea declarației rectificative după expirarea termenului de prescripție constituie o recunoaștere voluntară a impozitelor și diferențelor de impozite astfel declarate, acestea fiind considerate legal stabilite și datorate.***

Se retine ca verificarea initiala a vizat perioada octombrie 1999 – aprilie 2004 avand in vedere prevederile art.21 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal, potrivit carora, *“Dreptul organelor de control fiscal sau, după caz, al serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele ale căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor de control fiscal sau, după caz, a serviciilor de specialitate ale autorităților administrației publice locale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:*

*a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;*

*b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;*

*c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale sau, după caz, de serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale în condițiile prevăzute de lege”*

fapt pentru care organele de inspectie fiscala nu pot verifica si nu pot avea in vedere nici drepturile si nici obligatiile fiscale ale contestatoarei peste acest termen, respectiv luarea in considerare a TVA dedusa de societate si evidentiata in contabilitate la 31.09.1999 in suma de .X. lei, urmare refacerii contabilitatii si pe perioada anterioara datei de 01.10.1999, asa cum sustine aceasta, refacerea contabilitatii pe perioada anterioara efectuării inspectiei fiscale neconducand la suspendarea prescripției.

In ceea ce priveste sustinerea contestatoarei potrivit careia in conformitate cu prevederile art.23 din OG nr.70/1997 privind controlul fiscal *“prescriptia a fost suspendata : Termenele de prescripție prevăzute la [art. 21](#) se suspendă cât contribuabilul ca urmare a dispozițiilor organelor fiscale competente remediază deficiențele sau îndepărtează cauzele care împiedică desfășurarea controlului fiscal”*, nu poate fi retinuta intrucat dispozitia privind refacerea contabilitatii este ulterioara efectuării inspectiei fiscale pe perioada de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale .

Avand in vedere cele constatate de organele de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, prevederile legale in vigoare pe perioada verificata aplicabile spetei se retin ca intemeiate cele constatate si stabilite de organele de inspectie fiscala cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar pentru perioada 30.04.2004 in suma de .X./ lei, **contestatia urmand a fi**

**respinsa ca neintemeiata** in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

*“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.*

**4. Cu privire la TVA in suma de .X./ lei, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe daca organele de inspectie fiscala au stabilit aceasta suma ca obligatie suplimentara de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010.**

*In fapt, organele de inspectie fiscala au constatat ca la 31.12.1999 societatea datora TVA aferenta veniturilor din vanzari de marfuri in suma de .X./ lei si la data de 31.12.2000 in suma de .X./ lei , “sume pe care le declara in deconturile de TVA in perioadele fiscale in care intervine exigibilitatea, dar le inregistreaza in evidenta contabila refacuta in luna decembrie 2001 cumulat pentru toata perioada cuprinsa intre decembrie1999-decembrie 2001”.*

*Astfel, organele de inspectie fiscala colecteaza suplimentar TVA in suma de .X./ lei la 31.12.1999 si in suma de .X./ lei la 31.12.2000 in baza prevederilor art.2 lit.a), art.10, art.12, art.13 lit.a) si art.17 lit.A din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si in baza prevederilor art.2 lit.a), art.10, art.12, art.13 lit.a) si art.17 lit.A din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata, dar conform celor mentionate la pag.57 din Raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata “Sumele colectate suplimentar la 31.12.1999 si 31.12.2000 de catre echipa de inspectie fiscala (.X./ RON = .X./ RON + .X./ RON) sunt scazute din valoarea sumelor constatate suplimentar la 31.12.2001, luna in care SC .X. SRL le inregistreaza cumulat in evidenta contabila pentru intreaga perioada cuprinsa intre luna decembrie 1999 si luna decembrie a anului 2001*

*[...]*

*- suma de .X./ lei RON –TVA aferenta vanzarilor de marfuri, a fost colectata de operatorul economic in luna decembrie 2001”*

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au efectuat o estimare “folosind documente contabile eronate, in speta bilanturile

contabile pentru anii 1999, 2000, 2001, care au fost întocmite în mod eronat”, iar balanțele de verificare refacute cuprind următoarele sume:

“- pentru anul 1999 suma de X ron provenita din vânzările efectuate pe baza de facturi fiscale în luna iulie 1999 (fact X/05.07.1999=X ron și fact X/28.07.1999=X ron) pentru care societatea noastră a colectat TVA în perioada fiscală corespunzătoare. Atasăm fișa contului 707 "Venituri din vânzări de marfuri" pe anul 1999 și facturile în cauză (anexa 23)[...] **S-a colectat astfel suma de .X./ron încă o dată de organele de control.**

[...]"

- pentru anul 2000 suma de X ron provenita din vânzările efectuate în baza facturii nr.X/19.04.2000 și a monetarului X/06.10.2000”

**In drept**, potrivit art.2 lit.a), art.10, art.12, art.13 lit.a) și art.17 lit.A din OG nr.3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare pe perioada de referință,

**“Operațiuni impozabile**

**ART. 2**

În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:

a) livrări de bunuri mobile și prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale;[...]

**ART. 10**

Obligația plății taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobiliare și prestării serviciilor.[...]

**ART. 12**

**Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat. Exigibilitatea ia naștere, de regulă, în momentul efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobiliare sau prestării serviciilor.[...]**

**ART. 13**

Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare este determinată de:

a) prețurile negociate între vânzător și cumpărător, precum și alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri și care nu au fost cuprinse în preț. Aceste prețuri cuprind și accizele stabilite potrivit normelor legale;[...]

« **ART. 17**

În România se aplică următoarele cote:



A. Cota de 22% pentru operațiunile privind livrările de bunuri, transferurile imobiliare și prestările de servicii, din țară și din import, cu excepția celor prevăzute la lit. B și C.[...]"

Aceste prevederi legale au fost menținute și prin art.2 lit.a), art.10, art.12, art.13 lit.a) și art.17 lit.A din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare pe perioada de referință,

**ART. 2**

În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale;[...]

**ART. 10**

Obligația de plată a taxei pe valoarea adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobile și/sau prestării serviciilor.[...]

**ART. 12**

**Taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când organul fiscal este îndreptățit să solicite plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată plata taxei datorate bugetului de stat.**

**Exigibilitatea ia naștere, de regulă, la data efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobile sau prestării serviciilor.[...]**

Baza de impozitare

**ART. 13**

Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Baza de impozitare este determinată de:

a) prețurile negociate între vânzător și cumpărător, precum și alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri și care nu au fost cuprinse în preț.[...]

**ART. 16**

Taxa pe valoarea adăugată se calculează prin aplicarea cotei stabilite de prezenta ordonanță de urgență asupra bazei de impozitare determinate în condițiile art. 13.

**ART. 17**

În România se aplică următoarele cote:

A. Cota de 19% pentru operațiunile privind livrările de bunuri mobile și transferurile proprietății bunurilor imobile efectuate în țară, prestările de servicii, precum și importul de bunuri, cu excepția celor prevăzute la lit. B.[...]"

Potrivit prevederilor legale menționate, obligația de plată a taxei pe valoarea

adăugată ia naștere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietății bunurilor imobile și/sau prestării serviciilor. La aceeași dată organul fiscal este îndreptățit să solicite plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată plata taxei datorate bugetului de stat, respectiv ia n.X.e exigibilitatea acesteia.

Din documentele existente la dosarul cauzei, raport de inspectie fiscala, decizie de impunere, se retine ca **pentru suma de .X./ lei si respectiv .X./ lei, echipa de inspectie fiscala a calculat doar majorari de intarziere** pentru perioada in care a avut loc vanzarea marfurilor si exista obligatia de plata a TVA conform prevederilor art 10 si art. 12 din OG 3/1992 privind taxa pe valoarea adaugata si prevederilor art 10 si 12 din OUG 17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata si data la care a fost inregistrata vanzarea lor in contabilitate, respectiv data cand a fost colectata TVA aferenta.

Faptul ca echipa de inspectie fiscala nu a cumulat suma de .X./ lei si respectiv .X./ lei in totalul taxei pe valoarea adaugata colectata suplimentar rezulta si din *Recapitulatia constatarilor reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata*, pag. 57 din raportul de inspectie fiscala unde se mentioneaza ca din TVA colectata suplimentar in perioada 01.10.1999 – 30.04.2004 in suma de .X./ lei se scade suma de X lei reprezentand TVA colectata regularizata de agentul economic compusa din

- .X./ lei ( .X./ si .X./ ) TVA aferenta vanzarilor de marfuri colectata de societate in luna decembrie 2001;

- .X./ lei TVA regularizata prin decontul lunii decembrie 2007.

Avand in vedere cele mentionate si prezentate la acest capitol, documentele existente la dosarul cauzei se retine ca suma de .X./ lei nu a fost colectata de doua ori asa cum sustine societate si nici nu a fost stabilita ca obligatie fiscala suplimentara prin decizia de impunere contestata.

Avand in vedere cele retinute la capitolul privind TVA colectata din prezenta decizie urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma totala de **.X. lei (.X. lei + .X. lei + .X./ lei)** in baza art.216 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, lit.a) din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit caruia,

« *Contestația poate fi respinsă ca:*

“ *a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat*”.

**Referitor la majorările de intarziere si penalitatile de intarziere in suma de .X./ lei aferente taxei pe valoarea adaugata, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata pentru care urmeaza a fi respinsă contestația, în condițiile în care din raportul de inspectie fiscala si anexele la acesta nu se poate stabili cu exactitate cuantumul acestora.**

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010 organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .X./ – Activitatea de Inspectie Fiscala au stabilit accesorii in suma de **.X./ lei** aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de **.X. lei** , in baza art.13 din OG nr.11/1996, art.12 si art.13 din OG nr.61/2002, art.1 din HG nr.354/1999, art.1 din HG nr.564/2000, art.1 din HG nr.1043/2001, art.1 din HG nr.874/2002, art.1 din HG nr.1513/2002, art.1 din HG nr.67/2004, art.108 si art.109 din OGnr.92/2003 si art.14 din OG 61/2002.

Se reține că prin prezenta decizie urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **X lei** si a se desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010 pentru suma de **.X. lei** reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

In ceea ce priveste suma de **.X./ lei** reprezentand majorari de intarziere si penalitati de intarziere stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..X./2010 se retine ca acestea reprezinta masuri accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata iar potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", urmeaza calea principalului.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine ca suma de **.X./ lei** reprezentand TVA aferenta facturilor fiscale de vanzare de materiale de constructii nr. X.1999 si nr.X/1999 a fost colectata si inregistrata de SC .X. SRL in evidenta contabila la data exigibilitatii acesteia motiv pentru care societatea nu mai datoreaza nici accesoriile aferente TVA in suma de **.X./ lei**.

**In drept**, intrucat din Raportul de inspectie fiscală nr..X./2010 si anexele la acesta organele de soluționare a contestatiei nu pot determina cu exactitate cuantumul majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adaugata în sumă de **X lei** pentru care urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată si nemotivata fata de cuantumul majorarilor de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata pentru care urmeaza a se desfiinta decizia de impunere contestata așa cum s-a retinut la cap.III "Taxa pe valoarea adaugata" din prezenta decizie, in

baza prevederilor art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza: “ **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**” coroborate cu prevederile pct.12.7 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.519/2005 care prevede:”**Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente**”, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./16.03.2010 pentru intreaga suma de .X./ lei reprezentand accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata stabilita suplimentar pentru a fi recalulate si departajate corect aceste accesorii.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, precum si in baza prevederilor legale invocate si in temeiul art.216 alin.1 si alin.3 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.12.1, pct.12.2 si pct.12.3 din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se,

## **DECIDE**

**1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..X./2010 emisă de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X./ pentru suma de X lei , reprezentând:**

- X lei - impozit pe profit;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit
- .X. lei - taxa pe valoarea adaugata;
- .X./ lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata

urmând ca organele de inspectie fiscală să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și același tip de taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

**2. Respingerea contestației formulată de SC .X. SRL ca neîntemeiată pentru suma de X lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./2010, reprezentând:**

- Xlei - impozit pe profit;
- X lei - taxa pe valoarea adăugată.

**3. Respingerea contestației formulată de SC .X. SRL ca nemotivată pentru suma de .X. lei, stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..X./2010, reprezentând impozit pe profit.**

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**