

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
Directia Generala de Solutionare a
Contestatiilor

DECIZIA nr.29/2007
privind solutionarea contestatiei formulate de
X

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala a fost sesizata de catre Directia generala a finantelor publice prin adresa nr. cu privire la contestatia X inregistrata la Agentia Nationala de Administrare Fiscala sub nr.

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr./2006 incheiata de Directia generala a finantelor publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. si priveste suma totala de **lei RON** reprezentand:

- 1. - impozit pe profit ;**
 - majorari de intarziere;
 - dobanzi;
 - penalitati de intarziere aferente;

- 2. - taxa pe valoarea adaugata ;**
 - dobanzi ;
 - penalitati de intarziere;

- 3. - lei contributia de asigurare pentru accidente de munca , boli profesionale datorata de angajator;**
 - majorari de intarziere;
 - dobanzi;
 - penalitati de intarziere aferente;

- 4. - contributia de asigurare pentru somaj datorata de angajator;**
 - majorari de intarziere;
 - dobanzi;
 - penalitati de intarziere aferente;

- 5. - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;**
 - majorari de intarziere;

- dobanzi;
- penalitati de intarziere aferente;

6. - contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajati;

- majorari de intarziere;
- dobanzi;
- penalitati de intarziere aferente;
- penalitati pentru nevirarea la termen a sumelor retinute

la sursa;

7. impozit pe venit;

- majorari de intarziere;
- dobanzi;
- penalitati de intarziere aferente;
- penalitati pentru nevirarea la termen a sumelor retinute la

sursa;

8.- cota aplicata fondului de salarii realizat lunar inclusiv asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice;

- majorari de intarziere;
- dobanzi;
- penalitati de intarziere aferente;

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.177 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr., respectiv **20.06.2006** conform stampilei si semnaturi aplicata pe adresa Directiei generale a finantelor publice si de data depunerii contestatiei la oficiul postal, conform stampilei aplicata pe plicul anexat la dosarul cauzei, cu care a fost primita contestatia, respectiv **20.07.2006**.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.176, art.177 si art.179 alin.1 lit.c din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I.X contesta partial decizia de impunere nr., aratand urmatoarele:

A.Referitor la impozitul pe profit in suma de lei si accesorii aferente reprezentand majorari de intarziere in suma de lei, dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei, contestatoarea precizeaza:

Din cuprinsul deciziei contestate, totalul de lei, al cheltuielilor stabilite de organul de control ca nedeductibile pentru anul 2001 nu se regăsește prin adunarea sumelor înscrise la lit. a, b și c de la pct. A - a se vedea în acest sens și pct.2.1.2 din decizie,

Diferența suplimentară în suma de lei impozit pe profit provine numai "din cheltuielile nedeductibile stabilite de organul de control în 2001 și 2002, care au diminuat pierderea acestor ani și cheltuielile nedeductibile care au influențat și anul 2003" fără a se face vreo referire și la cheltuielile nedeductibile stabilite de organul de control pentru 2004 și 2005.

Societatea arată că a refăcut evidența contabilă și evidența fiscală pentru perioada decembrie 2001 - decembrie 2004, și că a întocmit și depus o declarație rectificativă a impozitului pe profit pentru anul 2003 și consideră că folosirea evidenței fiscale vechi, de către organul de inspecție fiscală, în condițiile în care pe timpul controlului exista o altă evidență fiscală cea refăcută și corectată a condus la stabilirea unor rezultate neconforme cu realitatea.

De asemenea, societatea consideră că, la stabilirea cheltuielilor nedeductibile cu influențe asupra impozitului pe profit, diferențele rezultate din corectarea evidenței contabile trebuiau înregistrate în anul în care s-au constatat (2005 n.n) și nu raportat la nivelul fiecărui an, pentru care s-au constatat omisiuni sau înregistrări eronate, iar eventualele corecții ale evidenței fiscale prin depunerea declarațiilor rectificative se pot face numai la nivelul anului pentru care au fost efectuate.

Societatea susține că declarația rectificativă se depune numai pentru situația în care după corectare rezulta profit - sau un profit mai mare decât cel inițial - și nu pentru situația când se modifică pierderea, acest ultim caz ne reprezentând relevanța întrucât nu se pune problema plății vreunei sume cu titlu de impozit, și deci a dobânzilor și penalităților conform legislației în vigoare.

Referitor la suma de lei, respectiv de lei în 2001, lei în 2002, lei în 2003, reprezentând totalul cheltuielilor aferente serviciilor în curs de execuție care nu s-au decontat la venituri și care au fost considerate venituri care trebuiau înregistrate în soldul contului 711 "variația stocurilor", cu aceste sume reintregindu-se veniturile societății și implicit rezultatul fiscal recalculat pentru fiecare an, societatea arată că acest tip de venituri a fost avut în vedere la corectarea evidenței, iar veniturile din evidența corectată includ și aceste venituri.

De asemenea, la nivelul anului 2002 suma de lei reprezentând cheltuieli cu deplasările externe a fost considerată nedeductibilă și la corectarea evidenței, rezultatul anului 2002,

respectiv pierderea stabilita in evidenta corectata la nivelul anului 2002, refleçand aceste cheltuieli ca nedeductibile, iar la nivelul anului 2003 provizionul in suma de lei, constituit in anul 2001 si 2002 pentru creditul acordat de A M, credit la care finanțatorul a renunțat la 19.12.2003, in evidenta corectata nu a mai fost constituit si pe cale de consecința in anul 2004 nu putea fi considerat ca nedeductibil, daca organul de inspecție fiscala ar fi avut in vedere evidenta corectata.

Referitor la suma de 515 lei pe anul 2001, lei pe anul 2002, lei pe anul 2003, - conform anexei 73, la raportul de inspecție fiscala, reprezentind totalul cheltuielilor cu serviciile prestate de persoane juridice nerezidente in România servicii management, consultanta, prestări servicii sau asistenta pentru care nu exista incheiate contracte, societatea precizeaza ca cea mai mare parte a facturilor externe la care se refera organul de inspecție fiscala in aceasta situație, reprezintă de fapt, facturile de decontare intocmite de către A M , care a făcut achizițiile de soft media profesional, pentru activitatea de ofertare clienți, pentru grupul de firme din străinătate printre care si X. AM a incheiat contractul cu furnizorii, iar decontarea pentru fiecare societate din grup s-a realizat pe baza facturilor din anexa 73, coloana fara contract avand factura de achiziție pentru fiecare soft.

Referitor la suma de lei in 2002 si suma de lei in 2003 reprezentand totalul cheltuielilor inregistrate in contabilitate care potrivit organului de inspecție fiscala, nu au la baza un document original societatea precizeaza ca deține in copie aceste documente fiscale, acestea îndeplinind astfel condițiile impuse de legislatia in vigoare si ca aceste documente fiscale, facturi, au fost obținute in fotocopie de la emitenții acestora, la cererea ei , ele purtand mențiunea "conform cu originalul" si stampila societății emitente si semnătura persoanei împuternicite in acest sens.

In ceea ce priveste prevederea legala care stipuleaza ca documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea", societatea considera ca *"raporturile juridice si fiscale generate de aceste documente sunt lovite doar de o nulitate relativa si nu absoluta, care poate fi acoperita oricand, ceea ce interesează in principal fiind recunoașterea de către insusi emitent a împrejurarii ca documentul este la fel cu originalul, producător de efecte juridice si fiscale in ce privește recunoașterea ca si cheltuiala deductibila"* si ca aceste documente chiar daca sunt in copie cuprind toate datele prevăzute de lege, pentru a putea fi considerate documente justificative.

B. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei si accesorii in suma de lei societatea solicita admiterea contestatiei si pe fond anularea deciziei cu privire la aceste obligatii, avand in vedere următoarele:

Referitor la suma de **RON societatea nu** neaga faptul ca depine si documente care nu cuprind toate datele prevăzute de lege, dar menționeaza ca cea mai mare parte din acestea totalizind un TVA in suma de lei pe de-o parte, conțin elementele pe care organul de control aprecia ca nu exista, respectiv fie mențiunea ca au fost expediate prin posta, fie datele furnizorului respectiv denumirea societății, numărul de înregistrare in Registrul Comerțului, CUI, număr cont si banca si la adresa localitatea, iar pe de alta parte, astfel cum rezulta si din anexa 85, pentru unele din documentele fiscale inscrise in aceasta anexa fie nu exista explicatia inlaturarii lor de la dreptul de deducere a TVA plătit la furnizori, fie nu este arătat furnizorul.

Societatea considera ca documentele care conțin datele de identificare ale furnizorului îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute ca documente fiscale valide pentru deducerea TVA.

In ceea ce privește suma de lei reprezentand TVA aferenta facturilor pentru care **nu exista exemplarul original**, societatea precizeaza ca depine in copie aceste documente fiscale care îndeplinesc condițiile impuse de legislatia in vigoare intrucat au fost obtinute de la furnizor si au aplicata stampila societatii furnizoare si mentiunea "conform cu originalul".

Cu privire la suma de lei reprezentand TVA aferenta furnizorilor neachitati ramasi in sold de la procesul verbal nr.C, societatea precizeaza ca din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nu rezulta motivele care au stat la baza stabilirii acestei obligatii fiscale, in fapt si/sau in drept

C. In ceea ce privește obligatiile stabilite de organul de inspectie fiscala cu titlu de "IMPOZIT PE VENIT" pentru perioada 01.12.2001 - 31.12.2005 in suma de lei, majorari de intarziere in suma de lei, dobanzi in suma de lei , penalități de intirziere in suma de lei, penalități pentru nevirarea la termen a sumelor repinute la sursa in suma de lei, CONTRIBUȚIA DE ASIGURARE PENTRU ACCIDENTE DE MUNCA, BOLI PROFESIONALE DATORATA DE ANGAJATOR" in suma de lei majorari de intirziere in suma de lei, dobanzi in suma de lei, penalități de intirziere in suma de lei, CONTRIBUȚIA DE ASIGURARE PENTRU ^aOMAJ DATORATA DE ANGAJATOR in suma de lei, majorari de intirziere in suma de lei, dobinzi in suma de lei , penalități de intirziere in suma de lei, CONTRIBUȚIA PENTRU ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE DATORATA

DE ANGAJATOR" in suma de lei, majorari de intirziere in suma de lei, dobanzi in suma de lei, penalități de intirziere in suma de lei, CONTRIBUȚIA PENTRU ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE REPINUTA DE LA ASIGURAT in suma de lei, pentru care au fost calculate majorari de intirziere" in suma de lei, dobanzi in suma de lei, penalități de intirziere in suma de lei, penalități pentru nevirarea la termen a sumelor repinute la sursa in suma de lei, COTA APLICATA FONDULUI DE SALARII REALIZAT LUNAR ASUPRA CISTIGURILOR REALIZATE LUNAR DE COLBORATORI PERSOANE FIZICE in suma de lei, majorari de intirziere in suma de , dobanzi in suma de lei, penalități de intirziere in suma de lei societatea solicita admiterea contestăției si pe fond anularea deciziei cu privire la aceste obligății, motivand următoarele:

In mod greșit organul de control a considerat chiria achitata de societate pentru apartamentul situat in B inchiriat cu mențiunea "*pentru locuit* de la S.C. K SRL conform contract FN/01.07.2004, ca reprezentand avantaje in natura primite de M persoana fizica turca intrucat aceasta locuința constituie locuința de serviciu, iar contravaloarea chiriei in intelesul dispozițiilor legale in materie nu reprezintă avantaje in natura.

Societatea arata ca M, persoana fizica de cetățenie turca, avand domiciliul in Turcia in funcția de administrator, are incheiat contractul individual de munca înregistrat la ITM sub nr.6787/08.11.2001, valabil incepand cu data de 01.11.2001 si prelungit pana in prezent.

Potrivit dispozițiilor hotararii adunării generale a asociaților, acestei persoane, neavand domiciliu stabilit in România, i s-a repartizat o locuința pe care acesta sa o folosească cu aceasta destinație pe perioada cat are raporturi de munca cu contestatoarea, la adresa acestei locuințe, acesta figurand cu reședința in toate documentele emise de Serviciul "Evidenta pentru străini" din cadrul Ministerului Administrației si Internelor.

Titlul cu care aceasta locuința i s-a acordat lui M, este de "locuința de serviciu", intrucat acesta putea sa o foloseasca numai pe perioada cat avea raporturi de munca cu societatea, M nedetinand in România vreo alta locuința.

Societatea considera ca Legea nr.114/1996, invocata de organul de inspectie fiscala, reglementează "aspectele sociale, economice, tehnice si juridice ale construcției si folosinței locuințelor" - astfel cum rezulta din cuprinsul art. 1 si nu aspectele fiscale ale construcției si folosinței locuințelor, fiind insa in același timp singurul act normativ care conține o definiție a termenului de locuința de serviciu

Avand in vedere dispozitiile Legii nr.114/1996, contestatoarea considera ca locuința de serviciu este locuința destinata angajaților, in orice scop si situata oriunde, daca este îndeplinita singura obligatie condititionala si anume ca aceasta sa fie acordata " in conditiile contractului de munca", destinatie care in speța, este respectata, dat fiind faptul ca cetățeanul turc, cu domiciliu in Turcia, a fost "cazat" intr-o locuința "situată în imediata apropiere a sediului societății - locul de munca - respectiv sectorul 1.

Potrivit dispozitiilor codului muncii, contractul de munca încheiat intre angajator si angajat, trebuie sa cuprindă in mod obligatoriu si elementele prevăzute de art.17 alin.2 din codul muncii - printre care nu se regăsesc elemente referitoare la "locuința de serviciu" pentru care sa existe contract de inchiriere intre proprietar si chiria^o, nici ca principal nici ca accesoriu, in forma contractului de inchiriere incheiat intre neproprietar, contestatoarea si angajat, chiria^o - si orice modificare a acestor elemente fiind obligatoriu a fi inscrise intr-un act aditional care urmează acela^oi regim de inregistrare la ITM ca si contractul de munca.

In interpretarea contestatoarei a prevederilor art. 51 alin.1 alin.2, art. 52 si art. 53 din Legea 114/1996 fondul locuințelor de serviciu se compune atat din locuințele ce erau considerate pana la data intrării in vigoare a legii ca fiind locuințe de serviciu cat si din "locuințele noi", prin termenul "locuințe noi", pentru ca acesta interesează cazul in speța, se înpeleg, in lipsa unei definiii prevăzute in acest act normativ, sau altul, atat construcțiile nou edificate cat si construcțiile care deja edificate pot fi dobandite de agenții economici - după apariția Legii 114/1996 - fie in proprietate prin cumpărare, schimb fie in folosința prin contract de inchiriere, comodat Legea nr.114/1996, reglementand cadrul general de realizare, exploatare ^oi administrare a locuințelor avand la bază cele doua principii, respectiv "accesul liber ^oi neîngrădit la locuință este un drept al fiecărui cetățean" si "realizarea locuințelor constituie un obiectiv major, de interes național, pe termen lung, al administratiei publice centrale ^oi locale."- astfel cum rezulta din chiar preambulul acestui act normativ.

Contestatoarea considera ca potrivit art.52 alin.1 lit.b din acelasi act normativ suportarea cheltuielilor privind dobandirea acestora cu titlu de drept de proprietate sau cu titlu de drept de folosința, prin construire, cumpărare, inchiriere, va fi in sarcina agentului economic, neputandu-se pretinde de la salariat, cu nici un titlu vreo suma de bani care sa acopere "dobandirea" acestora.

Deasemenea considera ca actul normativ prevede obligativitatea incheierii unui contract de inchiriere intre agentul

economic -angajator si salariat, ca accesoriu la contractul de munca, insa din interpretarea actului normativ - Legea 114/1996 - in ansamblul sau, rezulta ca dispozitia privind obligatia existentei unui contract de inchiriere intre angajator si angajat, este aplicabila numai in cazul unei locuinte din proprietatea angajatorului, fie nou construita fie nou achizitionata prin cumparare, schimb,.....alte modalitati prevazute de legea civila si nu in cazul unei locuinte, asupra careia angajatorul are doar un drept de folosinta, dobandit prin inchiriere, comodat.

Daca legiuitorul ar fi intentionat sa extinda obligatia incheierii unui contract de locatiune intre angajator si angajat si in situatia in care angajatorul detine numai dreptul de folosinta asupra unei locuinte, folosite pentru a fi acordata cu titlul de locuinta de serviciu pentru angajati, atunci nu ar fi utilizat termenul de "contract de inchiriere", ca accesoriu la contractul de munca, care reprezinta conform art.21 acordul scris incheiat intre proprietar si chiria^o, ci ar fi utilizat fie notiunea juridica generala de "contract de locatiune" - definita de art.1410 cod civil, fie, ar fi prevazut in mod expres si obligativitatea incheierii intre angajator si angajat a unui contract de subinchiriere, ca accesoriu la contractul de munca.

Societatea mai arata ca asimilarea si a contractului de subinchiriere in notiunea de contract de inchiriere accesoriu la contractul de munca utilizata in art.51 alin.2, nu poate fi facuta deoarece atunci cand in cuprinsul acestui act normativ legiuitorul a vrut sa distinga intre cele doua tipuri, respectiv intre inchiriere si subinchiriere a facut-o, notiunea de "contract de inchiriere" rezultand in mod indubitabil din dispozitiile art. 21, iar notiunea de "contract de subinchiriere" fiind utilizata de legiuitor in cuprinsul art. 26 din Legea 114/1996.

A^oadar, societatea considera ca inexistenta unui contract, in cazul in speta de subinchiriere, ca accesoriu la contractul de munca nu este de natura sa determine, neincadrarea in categoria locuintei de serviciu iar referirea organului de inspectie fiscala potrivit careia locuintele de serviciu nu pot fi amplasate decat "pe terenurile aparținând agenților economici, - art. 53 lit.b, aceasta se refera numai la categoria locuintelor de serviciu ce vor fi edificate, construite, de agentul economic angajator si deținute in proprietate de către acesta.

Avand in vedere textele actelor normative invocate contestatoarea considera ca incadrarea locuintei din Bucuresti, intrarea Jijia nr.6, sector 1, **in categoria locuintelor de serviciu**, cu consecințele fiscale ce decurg din aceasta nu poate fi nici negata nici înlăturata, cu atat mai mult cu cat pe de-o parte Legea 114/1996 nu reglementează aspectele fiscale referitoare la folosinta locuintelor de serviciu in relatia angajator - angajat, aspectele fiscale referitoare la

folosința locuințelor de serviciu în relația angajator - angajat fiind reglementate prin H.G.54/2003 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G.7/2001 și ulterior prin Legea 571/2003 privind Codul fiscal, iar pe de altă parte, definiția locuinței de serviciu din Legea 114/1996, reprezintă doar înțelesul pe care acest termen îl are în cuprinsul Legii. 114/1996 și nu altundeva.

De asemenea, contestatoarea consideră că dispozițiile art.4 din OG.7/2001 care definesc categoriile de venituri care se supun impozitului pe venit, nu includ "chiria aferentă locuinței de serviciu primită de angajat" iar pe de altă parte nici în categoria veniturilor în natură sub formă de avantaje, la care se referă alin.2 al art. 4 din același act normativ, categorie în care organul de control a inclus această chirie, considerând-o "avanataj în natură", și că în același spirit sunt și dispozițiile art.55 alin.4 lit.c din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2004 - 2005, care arată că nu sunt incluse în venituri salariale și nu sunt impozitate, în înțelesul impozitului pe venit contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității, potrivit repartitiei de serviciu.

Contestatoarea concluzionează că din interpretarea dispozițiilor OG 7/2001 și ale Legii 571/2003, rezultă pe de - o parte faptul că nu se poate include în categoria veniturilor obținute de angajat, contravaloarea folosinței locuinței de serviciu - chiria achitată de angajator pentru locuința cu destinația «locuința de serviciu» -, iar pe de altă parte, pentru a nu fi inclusă contravaloarea folosinței locuinței de serviciu - chiria achitată de angajator pentru locuința cu destinația «locuința de serviciu» - în categoria veniturilor angajatului, este suficient ca locuința de serviciu să îndeplinească condiția repartizării acesteia de către unitate și nu în mod esențial existența unui contract de locațiune, închiriere sau subînchiriere, accesoriu la contractul de muncă și solicita admiterea contestației și pe fond anularea deciziei și cu privire la aceste obligații.

II. Prin Decizia de impunere nr.456/16.06.2006 emisă în baza constatarilor din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 15.06.2006 s-au stabilit obligații fiscale suplimentare cu titlu de impozit pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozit pe venit, contribuții la fondul asigurărilor sociale și la fondul de somaj, precum și accesorii aferente acestor debite suplimentare.

A. În ceea ce privește impozitul pe profit, a fost verificată perioada 01.12.2001 - 31.12.2005, pe fiecare an în parte.

Pentru anul 2001, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală a societății de la suma de **lei** la suma de **lei**, rezultând o diferență în suma de **lei** diferența ce reprezintă

cheltuieli nedeductibile si venituri impozabile stabilite suplimentar dupa cum urmeaza:

1. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli cu serviciile prestate de persoane juridice nerezidente in România, pentru care societatea nu are contract incheiat conform Capitolului II, art. 4 punct 6, litera din O.G. 70/1994 privind impozitul pe profit si H.G. 402 pentru aprobarea instruciunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit.

2. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli cu dobânda calculata la creditul extern pentru care finanțatorul nu a emis factura.

3. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli aferente serviciilor in curs de executie care nu s-au inregistrat la venituri in anul 2001 in contului 711 "variația stocurilor" cu aceste sume reantregindu-se veniturile societății si implicit profitul impozabil.

4. Suma de **lei** reprezintă cheltuielile nedeductibile pentru perioada 19.06.2001-30.11.2001, stabilita prin procesul verbal nr. C .

Pentru anul 2002, organul de inspectie fiscala a diminuat pierderea fiscala a societății de la suma de **lei** la suma de **lei**, rezultând o diferența in suma de **lei** ce reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal si venituri impozabile stabilite suplimentar după cum urmează:

1. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli cu serviciile prestate de persoane juridice nerezidente in România

2. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document original potrivit Legii contabilității 82/1991.

3. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli cu deplasările externe (considerate nedeductibile după refacerea evidentei contabile si de societatea de contabilitate)

4. Suma de **lei** reprezintă diferența de amenzi si penalități neinregistrata la cheltuieli nedeductibile

5. Suma de **lei** reprezintă provizion constituit in anul 2002 fara a tine seama de provizionul constituit in anul 2001,

6. Suma de **lei** reprezintă valoarea rămasa neamortizata a imobilizărilor necorporale (programe soft, licențe etc.) care a fost inclusa eronat de societate in contul 628 "alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"

7. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli aferente serviciilor in curs de executie care nu s-au inregistrat la venituri in anul 2002 in contul 711 "variația stocurilor".

Pentru anul 2003, organul de inspectie fiscala a majorat profitul impozabil al societatii de la suma de **lei** la suma de **lei**, rezultând o diferența in suma de **lei**, diferența ce reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal si venituri impozabile stabilite suplimentar după cum urmează:

1. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli cu serviciile prestate de persoane juridice nerezidente in Romania.

2. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli înregistrate in contabilitate care nu au la baza un document original (facturi in copie), potrivit Legii contabilității 82/1991.

3. Suma de **lei** reprezintă provizion considerat deductibil fiscal constituit in anul 2001 si 2002 pentru creditul acordat de A M din Germania. Deoarece in data de 19.12.2003 finanțatorul renunța la credit si la dobânda aferenta acestea au fost incluse la venituri, mai puțin provizionul constituit in anul 2001 si 2002.

4. Suma de **lei** reprezintă cheltuieli aferente serviciilor in curs de executie care nu s-au inregistrat la venituri in anul 2003. Acestea au fost considerate venituri care trebuiau inregistrate in soldul contului 711 "variația stocurilor".

Pentru anul 2004, organul de inspectie fiscala a diminuat pierderea fiscala a societății de la suma de **lei** la suma de **lei**, rezultând o diferența in suma de **lei** ce reprezintă cheltuieli nedeductibile si venituri impozabile stabilite suplimentar iar pentru **anul 2005**, organul de control a diminuat pierderea societății de la suma de **lei** la suma de **lei** rezultând o diferența in suma de **lei** ce reprezintă de asemenea cheltuieli nedeductibile si venituri impozabile stabilite suplimentar.

B. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata

Verificarea X s-a efectuat in vederea solutionarii decontului cu suma negativa a TVA pentru perioada in suma totala de **lei**.

In urma inspectiei fiscale s-a stabilit ca din suma totala de lei solicitata la rambursare societatea are dreptul la rambursarea sumei de lei si s-a respins la rambursare suma de lei dupa cum urmeaza:

- **lei** TVA neadmisa la deducere aferenta documentelor care nu cuprind informapiile prevăzute la art.18 din O.U.G nr.17/2000, art.29, punct B litera a si b din Legea nr. 345/2002 privind TVA, H.G. nr.831/1997 si la art.145 punctul 8 litera a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal;

- lei TVA aferenta facturilor pentru care nu exista exemplarul original conform art.19, din OUG 17/2000 si punctul

10.12.litera a si b din H.G.401/2000, art.62, punct 1, din H.G. 589/2002, art.145 punct 8, litera a, din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal;

- **lei** TVA colectata in anul 2001 si 2002 aferenta depășirii plafonului de protocol pentru care s-a exercitat dreptul de deducere (in luna in care societatea a depus situatiile financiare anuale)conform punct 1.8. din H.G. 401/2000 si art.4, punct 2 din H.G. 598/2002.

- **lei** TVA aferenta plajilor externe din luna februarie 2003, care nu s-a compensat cu TVA de rambursat din luna precedenta, in conformitate cu art.29, litera D, punct "h" din Legea 345/2002 privind TVA.

- **lei** TVA aferenta furnizorilor neachitati ramași in sold de la procesul verbal nr.C4956/18.06.2002

C. In urma inspectiei fiscale, ca urmare a majorarii bazei de impunere cu sumele de natura salariala reprezentand chiria pentru apartamentul situat in B de care a beneficiat Domnul M K, ce avea incheiat cu societatea contract de munca individual incepand cu data de 01.11.2001, s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare cu titlu de "IMPOZIT PE VENIT" pentru perioada 01.12.2001 - 31.12.2005 in suma de lei, majorari de intarziere in suma de lei, dobanzi in suma de lei , penalități de intirziere in suma de lei, penalități pentru nevirarea la termen a sumelor repinute la sursa in suma de lei, CONTRIBUȚIA DE ASIGURARE PENTRU ACCIDENTE DE MUNCA, BOLI PROFESIONALE DATORATA DE ANGAJATOR" in suma de lei majorari de intirziere in suma de lei, dobanzi in suma de lei, penalități de intirziere in suma de lei, CONTRIBUȚIA DE ASIGURARE PENTRU ³OMAJ DATORATA DE ANGAJATOR in suma de lei, majorari de intirziere in suma de lei, dobinzi in suma de lei , penalități de intirziere in suma de lei, CONTRIBUȚIA PENTRU ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE DATORATA DE ANGAJATOR" in suma de lei, majorari de intirziere in suma de lei, dobanzi in suma de lei, penalități de intirziere in suma de lei, CONTRIBUȚIA PENTRU ASIGURĂRI DE SĂNĂTATE REPINUTA DE LA ASIGURAT in suma de lei, pentru care au fost calculate majorari de intirziere" in suma de lei, dobanzi in suma de lei, penalități de intirziere in suma de lei, penalități pentru nevirarea la termen a sumelor repinute la sursa in suma de lei, COTA APLICATA FONDULUI DE SALARII REALIZAT LUNAR ASUPRA CISTIGURILOR REALIZATE LUNAR DE COLBORATORI PERSOANE FIZICE in suma de lei, majorari de intirziere in suma de , dobanzi in suma de lei, penalități de intirziere in suma de lei.

III. Luand in considerare constatarile organului de inspectie fiscala, motivele prezentate de societate, documentele existente la

dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, invocate de societate si de organele de inspectie fiscala, se retin urmatoarele:

1. Referitor la impozitul pe profit in suma totala de lei stabilit suplimentar de plata prin decizia de impunere nr. se retine ca acest impozit provine din cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de control in anul **2001 si 2002**, care au diminuat pierderea acestor ani si cheltuieli nedeductibile care au condus la inregistrarea pe anul 2003 a unui profit impozabil si in final la un impozit pe profit aferent anului 2003 in suma de **lei pentru care s-au stabilit majorari de intarziere in suma de lei, dobanzi aferente in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.**

1.1.Cu privire la suma de lei reprezentand cheltuieli aferente serviciilor in curs de excutie, suma de lei reprezentand cheltuieli cu deplasarile externe, suma de lei reprezentand cheltuieli cu provizioanele, Agenpia Nationala de Administrare Fiscala, prin Direcția generala de solupionare a contestabiilor este investita sa se pronunțe daca organul de inspectie fiscala a influentat corect rezultatul fiscal al societatii cu aceste sume pe anii 2001- 2003 pornind de la evidenta veche si nu de la cea corectata de societate.

In fapt, organele de inspectie fiscala au reintregit veniturile societatii si implicit au influentat rezultatul fiscal al societatii cu suma de lei in anul 2001, cu suma de lei in anul 2002, cu suma de lei in anul 2003 reprezentand cheltuieli aferente serviciilor in curs de executie care nu au fost inregistrate de societate in contul de venituri 711 "Venituri din productia stocta " si nu au fost avute in vedere la calculul rezultatului fiscal pe fiecare an in parte.

Potrivit cap.II, art.4, alin 1 din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit

(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.

La pct. 23 din HG nr.704/1993 de aprobare a Regulamentului de aplicare a Legii contabilitatii, se prevede

“Pentru a da o imagine fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute trebuie respectate, cu bună-credință, regulile privind evaluarea patrimoniului și celelalte norme și principii contabile, cum sunt:

d) principiul independenței exercipiului financiar, care presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor aferente

activității unității patrimoniale pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului financiar la care se referă;

Potrivit pct.98 alin.2 și pct.100 din același act normativ

“ În cadrul veniturilor pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar se cuprind, de asemenea, veniturile din:

- producția stocată;[...]

100. Potrivit legii, contabilitatea veniturilor se ține pe categorii de venituri, după natura lor, care se grupează astfel:[...]

- venituri din producția stocată, reprezentând variația în plus (creștere) sau minus (reducere) între valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și a producției în curs de la finele perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și producției în curs, neluând în calcul provizioanele pentru depreciere, constituite.

Veniturile din producția stocată se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit și pierderi, cu semnul + (sold creditor) sau - (sold debitor);”

Din cuprinsul contestației formulate de societate se reține faptul că aceasta nu neagă necesitatea impozitării acestui tip de venituri ci consideră că întrucât, în vederea stabilirii corecte a rezultatului fiscal, și-a refăcut evidența pe perioada 2001 - 2004 în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 și pct.13 din normele metodologice de aplicare a legii, organele de inspecție fiscală trebuiau să plece în stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare de la evidența contabilă refăcută de societate.

Potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.13 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin HG nr.44/2004, **prevederi legale invocate de contestatoare,**

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

Norme metodologice:

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

plată a impozitului pe profit, atunci pentru această sumă se datorează dobânzi și penalități de întârziere conform legislației în vigoare.”

Fata de sustinerile contestatoarei și din documentele existente la dosarul cauzei se retin următoarele:

- Inspectia fiscala s-a efectuat pentru perioada 01.12.2001 - 31.12.2005 iar **rezultatul fiscal**, profit/pierdere, a fost stabilit de organele de inspectie fiscala avandu-se in vedere evidenta refacuta in urma sanctionarii societatii de catre consilierii din cadrul DGFP Serviciul control fiscal 1, prin procesul verbal nr.C, precum si cheltuielile nedeductibile si veniturile impozabile neavute in vedere de societate, pe fiecare an in parte.

Din punct de vedere contabil erorile sau omisiunile se inregistreaza corect in anul in care se constata intrucat situatiile financiare anuale depuse la administratiile financiare pe anii anteriori nu pot fi modificate iar din punct de vedere fiscal corectia se efectueaza pe fiecare an in parte prin ajustarea rezultatului fiscal profit sau pierdere si refacerea declaratiei privind impozitul pe profit si stabilirea corecta a rezultatului fiscal pe fiecare an in parte, asa cum a procedat si organul de inspectie fiscala si nu numai atunci cand rezulta profit impozabi.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, motivapăia societăpii conform căreia folosirea evidentei fiscale vechi, de către organul de inspecție fiscala, a condus la stabilirea unor rezultate ale inspecției fiscale neconforme cu realitatea și stabilirea unui impozit pe profit nereal ,este nefondata .

Astfel se retine faptul ca societatea recunoaste ca sunt cheltuieli nedeductibile la nivelul anului 2002 cheltuielile cu deplasările externe ce depasesc limita legala admisa in suma de **47.385 lei**.

Referitor la sustinerea conestatoarei, cu privire la provizioanele in suma totala de **lei** constituite in anii 2001-2002 si considerate de organele de inspectie fiscala ca nedeductibile pe anul 2004, potrivit careia atunci cand a refacut evidenta nu a mai constituit aceste provizioane si ca urmare in mod eronat au fost considerate ca nedeductibile pe anul 2004 de catre inspectorii fiscali, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat procedand astfel la refacerea evidentei contabile contestatoarea a omis reflectarea in contabilitate a tuturor operatiunilor economice asa cum au fost ele efectuate in ordine cronologica .

Or, potrivit art.2 și art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, “ (1) Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și

capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la [art. 1](#) **trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică**, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, **atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.**[...]

(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei ...”

Se retine ca organele de inspectie fiscala au acceptat aceste provizioane ca si deductibile pe anii 2001 si 2002 pana la data de 19.12.2003 cand finantatorul AM renuta la credit si la dobanda aferenta.

Prin urmare se retine ca organele de inspectie fiscala au reintregit in mod legal si corect profitul impozabil al societatii pe anii 2001-2003 cu venituri in suma de **lei** si cheltuieli nedeductibile in suma de **lei** si au considerat ca deductibile pe acesti ani provizioanele constituite de societate in suma de **lei**.

1.2. Cu privire la suma de lei reprezentand cheltuieli cu serviciile prestate de persoane juridice nerezidente Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli efectuate de contestatoare sunt deductibile la calculul impozitului pe profit în condițiile în care pentru aceste cheltuieli societatea nu a prezentat contractele în baza cărora au fost prestate serviciile respective.

In fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile contravaloarea serviciilor prestate și facturate de persoane juridice nerezidente, C Turcia, HMS C Germania, HMS C Austria, A Austria, A M Germania, în suma de lei pe anul 2001, în suma de lei pe anul 2002, în suma de lei pe anul 2003, anexa 73 la Raportul de inspectie fiscala, constând în recuperare comision bancar pentru scrisoare de garanție, asigurare de fidelitate angajați, întreținere soft, cheltuieli deplasare, taxa de coordonare, licența soft, consultanța .

In drept, potrivit art.4 alin.6 lit r) din OG nr.70/1994 republicată privind impozitul pe profit cu modificările și completările ulterioare,

“cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătură cu natura acestora. Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice și juridice

nerezidente, în situația în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exercițiu financiar sau în situația în care aceste servicii nu sunt aferente activității entității din România.

În același sens vor fi analizate și furnizările de bunuri și de servicii între persoanele juridice controlate în comun sau care participă sub orice formă la conducerea ori la controlul beneficiarului acestora;”

H.G. 402/ 2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit, stipulează ca

In mod similar au fost reglementate aceste cheltuieli și prin Legea nr.414/2002 la cap.II, art.9, pct.7, lit.s în vigoare pe perioada iulie 2002 - decembrie 2003.

Având în vedere aceste prevederi legale se reține faptul că în condițiile în care societatea nu a prezentat contracte pentru prestarile de servicii facturate de persoane juridice nerezidente din care să rezulte serviciile prestate, termenele de executie, tarifele percepute, valoarea totală a contractului, defalcarea acestor cheltuieli pe întreaga durată de desfășurare a contractului, în condițiile în care persoanele juridice nerezidente fac parte din același grup fiind controlate în comun iar societatea cu excepția anului 2003 a înregistrat pierdere, se reține că în mod legal aceste cheltuieli au fost considerate de către organul de inspecție fiscală, ca nedeductibile la calculul impozitului pe profit pe fiecare an în parte.

1.3. Cu privire la suma de lei Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile înregistrate de societate în baza unor documente ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv în baza unor facturi în copie xerox.

In fapt, societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli în baza unor **facturi în copie xerox** în suma de **lei** pe anul 2002 și în suma de **lei** pe anul 2003, cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul impozitului pe profit, fără a prezenta organelor de inspecție fiscală și organelor de soluționare a contestațiilor documentul original sau cel reconstituit conform legii.

În drept, potrivit art.9 (7) lit.j) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, sunt cheltuieli nedeductibile:

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

Potrivit art.6 alin. (2) din Legea contabilității nr.82/1991

“orice operatiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”

Totodata, potrivit prevederilor HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, FACTURA - cod 14-4-10/aA este un formular cu regim special de înscriere și de numerotare care:

”1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;

- document de încărcare în gestiunea primitivului;

- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.

2. Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare [...]

și

“Circulă:

- la cumpărător:

[...]

- la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz).”

Astfel, se reține ca înregistrarea și deducerea cheltuielilor, la cumpărător se face în baza exemplarului original, al facturii fiscale și nu în baza unei facturi în copie xerox, copia neavând calitatea de document justificativ ce sta la baza înregistrării unor operațiuni în contabilitate.

Potrivit OMFP nr.425/1998, pct.29- pct. 36

“29.Operațiunile privind evidența și gestionarea mijloacelor fixe, a valorilor materiale și bănești și a altor valori ale unităților patrimoniale se consideră valabile numai dacă sunt justificate **cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme.**

30. Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să încunoaștințe, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare,

conducătorul unității, administratorul unității patrimoniale, ordonatorul de credite sau altă persoană care are obligația gestionării patrimoniului.

Conducătorul unității este obligat ca, în termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:

- datele de identificare a documentului dispărut;
- numele și prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.[...]

32. Reconstituirea documentelor se face pe baza unui "dosar de reconstituire", întocmit separat pentru fiecare caz.[...]

33. În cazul în care documentul dispărut emană de la altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă la cererea scrisă a conducătorului unității solicitatoare. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitatoare, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.0

34. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea "RECONSTITUIT", cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

35. Găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, nu anulează sancțiunile disciplinare sau penale, însă poate constitui motiv de revizuire a acestora, în condițiile legii."

Pentru pagubele generate de dispariția, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind și eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea și găsirea acestora.

În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal, împreună cu care se atașează la dosarul de reconstituire."

Formularele de facturi fiscale în copie xerox cu mențiunea "conform cu originalul" și stampila societății emitente nu respectă prevederile OMFP nr.425/1998 citate mai sus, iar societatea nu prezintă documentele în original sau cele refacute conform legii nici cu ocazia formulării contestației și nu precizează motivele pentru care nu deține originalul acestora.

Cu adresa nr. Direcția generală de soluționare a contestațiilor a solicitat contestatoarei depunerea tuturor documentelor la care face referire în contestație și pe care le considera necesare în susținerea cauzei.

Cu adresa nr. societatea depune o serie de facturi in sustinerea cauzei privind taxa pe valoarea adaugata dar nu depune nici o factura refacuta conform legii sau facturi in copie certificate de furnizor prin aplicarea stampilei si a semnaturii acestuia cu mentiunea conform cu originalul care sa justifice cele sustinute de contestatoare cu privire la suma de lei, stabilita ca nedeductibila de organele de inspectie fiscala pe considerentul ca societatea nu detine documente justificative conform legii.

Ca urmare se retine ca nu pot fi considerate ca deductibile la calculul profitului impozabil si a impozitului pe profit aceste cheltuieli in suma totala de lei aferente anilor 2002-2003 ce nu au la baza facturi fiscale de aprovizionare in original sau reconstituite conform legii si nu au nici stampila si semnatura societatii furnizoare care sa confirme faptul ca facturile in cauza sunt conform cu formularul original inregistrat in evidenta contabila .

Avand in vedere cele retinute la cap.III, pct.1.1- pct.1.3 din prezenta decizie urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere nr., pe anul 2003, in suma de lei.

Referitor la cele mentionate de contestatoare ca totalul de lei cheltuieli stabilite de organul de control ca nedeductibile pentru anul 2001 nu se regaseste prin adunarea sumelor inscrise la li.a, b, si c de la pct.A -si pct.2.1.2 din decizie se retine faptul ca acest lucru nu se confirma din verificarea Deciziei nr.. Societatea nu a avut in vedere faptul ca totalul de lei cuprinde si suma de lei trecuta in acelasi rand cu suma de lei.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei sustinerea societatii potrivit careia organele de de inspectie fiscala in stabilirea impozitului pe profit de plata aferent perioadei verificate nu au tinut cont si de pierderea aferenta anilor 2004 - 2005, intrucat potrivit art.4(1) coroborat cu art.20(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, profitul impozabil se stabileste **pe fiecare an fiscal**, ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora iar **plata** impozitului pe profit astfel determinat se efectueaza trimestrial.

Potrivit reglementarilor legale in materie, art.13(1) din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, art.26 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "Pierderea anuală, stabilită prin declarapia de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obpinute în următorii 5 ani consecutivi.." si nu se poate compensa cu profitul impozabil aferent anilor anterior asa cum a considerat in mod eronat societatea, respectiv ca organele de inspectie fiscala la stabilirea impozitului pe profit de plata stabilit prin decizia de impunere

nr.456/2006 trebuiau sa tina seama si de pierderea inregistrata de societate in anii urmasori celui pentru care s-a stabilit profit impozabil si impozit pe profit de plata.

Referitor la majorarile de intarziere in suma de lei, dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei accesorii aferente impozitului pe profit in suma totala de **lei** stabilit suplimentar pe anul 2003, potrivit principiului de drept "secundarul urmeaza principalul", se va respinge de asemenea contestatia societatii, ca neintemeiata.

1.4. In ceea ce priveste contestatia formulata impotriva veniturilor impozabile si a cheltuielilor nedeductibile cu care s-a diminuat pierderea fiscala a societatii pe anii 2004-2005 potrivit Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. , cauza supusa solutionarii este daca Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin Directia generala de solutionare a contestatiilor are competenta de a solutiona acest capat de cerere in conditiile in care dispozitia privind masurile nu se refera la stabilirea de impozite, taxe, contributii, datorie vamala precum si accesorii ale acestora, ci la masuri in sarcina contribuabilului, neavand caracterul unui titlu de creanta fiscala.

In fapt, pentru diferenta reprezentand cheltuieli nedeductibile si venituri impozabile stabilite suplimentar pe anii 2004 - 2005 in urma inspectiei efectuate, organele de inspectie fiscala au emis Dispozitia de masuri nr. prin care s-a stabilit ca masura diminuarea pierderii aferenta acestor ani cu suma totala de lei.

In drept, potrivit art.179 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia generala de solutionare a contestatiilor este competenta sa solutioneze "**contestatiile formulate impotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum si a titlurilor de creanta privind datoria vamala [...].**"

Ordinul ministrului finantelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instructiunile de completare a formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede:

"1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor

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

Intrucat măsurile stabilite în sarcina prin Dispoziția nr. 54777/15.06.2006 nu vizează stabilirea de obligații fiscale suplimentare ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.179 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, care precizează:

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

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, dosarul va fi transmis spre soluționare Direcției generale a finanțelor publice a municipiului București, Activitatea de inspecție fiscală 3 - Contribuabili mici, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

2.1.Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de lei înscrisă în decizia de impunere nr. la punctul 2.3.1. “Obligații fiscale suplimentare ”, reprezentând TVA respinsă la rambursare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au completat corect aceste sume la pct.2.3.1. din decizia de impunere, în condițiile în care suma de lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare și nu taxa pe valoarea adăugată **de plată** stabilită suplimentar.

In fapt, societatea a solicitat soluționarea decontului cu suma negativă de taxa pe valoarea adăugată pe perioada decembrie 2001-decembrie 2005, în suma de totală de **lei** depus la Administrația finanțelor publice sector 1, cu numărul .

În urma verificărilor efectuate față de suma solicitată la rambursare de **lei**, s-a aprobat la rambursare suma de **lei** și s-a respins la rambursare suma de **lei**, contestată de societate.

Aceste sume au fost trecute în mod corespunzător la punctul 3 din Decizia de impunere nr. **“Soluționarea deconturilor cu**

sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare”.

Totodata suma de lei respinsa la rambursare a fost inscrisa si la pct. 2.3.1. **“Obligatii fiscale suplimentare”.**

In drept, art. 83 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

“(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate b ugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 79 alin. (2) si art. 83 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozitiile alin. (1) sunt aplicabile si în cazurile în care impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si în cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata.”

Punctul 107.1 din Hotararea Guvernului nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede:

“Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii” iar la art. 84 alin. 6 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, se stipuleaza:

“Decizia de impunere si decizia referitoare la obligatiile de plata accesorii constituie si înstiintari de plata, de la data comunicarii acestora.”

In aplicarea acestor prevederi prin OMF P nr.1378/2005 s-a aprobat modelul si continutul formularului “Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala “ , care potrivit art.3 din ordinul mai sus mentionat se emite “in urma inspectiei fiscale anticipate efectuate pentru solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu potiune de rambursare si are rol de decizie de rambursare.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca acesta a fost incheiat in vederea solutionarii decontului cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare.

Se retine ca prin Raportul de inspectie fiscala din data de 15.06.2006, pentru perioada decembrie 2001 - decembrie 2005, din

suma de lei solicitata la rambursare, organele de inspectie fiscala au respins la rambursare suma de lei si au acordat drept de rambursare pentru suma de lei.

Urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au completat in decizia de impunere rubrica « **Obligatii fiscale suplimentare** », respectiv punctul 2.3.1 cu taxa pe valoarea adaugata in suma de **140.060 lei** care reprezinta taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

Avand in vedere prevederile legale mentionate precum si principiul "ex officio", potrivit caruia orice act administrativ fiscal este susceptibil de a fi pus in executare, in speta decizia contestata isi atinge finalitatea executorie prin rolul pe care il are de decizie de rambursare.

Prin urmare, pct.2.3.1. al deciziei de impunere ca titlu de creanta si instiintare de plata trebuie sa reprezinte diferente de plati fiscale de plata.

Se retine ca in baza raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au inscris in decizia de impunere nr. la rubrica obligatii fiscale suplimentare taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare in cuantum de lei desii potrivit prevederilor art.92 alin.(3) lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala aveau obligatia emiterii unei decizii de impunere pentru diferenta de taxa pe valoarea adaugata stabilita ca obligatie de plata.

In acest sens a fost emis OMFP nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" publicat in Monitorul Oficial al Romaniei nr.528/19.06.2006, in baza prevederilor art. 84 alin. (2), art. 107 si art. 196 alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care explicita modul de completare al Deciziei de impunere, respectiv la punctul 2.1.1 se evidentiaza "Obligatii fiscale suplimentare de plata".

Avand in vedere cele retinute precum si prevederile legale mentionate mai sus, se va anula pct. 2.3.1 din Decizia de impunere nr. 456/16.06.2006 pentru obligatia fiscala suplimentara in suma de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare.

2.2. Referitor la modul de solutionare a deconturilor cu suma negativa de taxa pe valoarea adaugata, respectiv taxa pe valoarea adaugata in suma de lei respinsa la rambursare, conform punctului 3 din Decizia de impunere nr. "Solutionarea deconturilor cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare":

Verificarea X s-a efectuat, asa cum s-a aratat si la punctul 2 din prezenta decizie, in vederea solutionarii decontului cu suma negativa a taxei pe valoarea adaugata pentru perioada **decembrie 2001 - decembrie 2005** in suma totala de **lei**, depus la Administratia finantelor publice.

Urmare verificarii efectuate s-a stabilit ca taxa pe valoarea adaugata la care societatea nu are drept de rambursare este in suma de **lei**.

Aceasta taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare se compune din:

- **lei** taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor pentru care nu exista exemplarul original,
- **lei** taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere aferenta documentelor care nu cuprind toate informatiile prevazute de legislatia in vigoare,
- lei taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta depasirii cheltuielilor de protocol pentru care s-a exercitat dreptul de deducere,
- lei taxa pe valoarea adaugata aferenta platilor externe care nu s-a compensat cu taxa pe valoarea adaugata de rambursat din luna precedenta.
- **lei** taxa pe valoarea adaugata stabilita ca deductibila prin procesul verbal de control C4956 incheiat in data de 18.06.2002 si nepreluata de societate prin decontul lunii urmatoare .

2.2. a) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de 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 inregistrata in facturi in copie xerox.

In fapt, pe perioada verificata, respectiv decembrie 2001 - decembrie 2005 societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata in suma de lei inregistrata in facturi de aprovizionare in copie xerox si pentru care nu a prezentat exemplarul originalul sau exemplarul reconstituit conform prevederilor legale in vigoare.

Societatea a considerat ca aplicarea semnaturii si ampreta stampilei societatii emitente a facturilor, pe exemplarul in copie xerox e suficient pentru a putea deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta operatiunilor respective de aprovizionare.

In drept, pe perioada 01.12.2001 - 31.05.2002 sunt incidente prevederile art.19 din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adaugata:

"Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente intrărilor contribuabilii sunt obligapi:

a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată; [...]

Totodata, conform pct.10.12 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

"10.12. Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei.

Documentele legale sunt:

a) exemplarul original al facturii fiscale sau, după caz, alte documente specifice aprobate potrivit Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, pentru bunurile și serviciile cumpărate de la furnizorii din țară;

Pe perioada 01.06.2002 - 31.12.2003 sunt incidente prevederile art.24 alin.1 lit.a) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, conform carora:

"(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;"

Coroborat cu art.62 alin.1 din HG nr.598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată:

(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,[...]"

Deasemenea, in perioada 01.01. - 30.11.2004 sunt incidente prevederile:

Art.145 alin.8 lit.(a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform carora:

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru 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 o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);

Coroborate cu pct.55 din HG nr.44/2004 potrivit caruia;

*51. (1) Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face **numai pe baza exemplarului original** al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal.”*

Avand in vedere prevederile legale mentionate se retine ca o persoana impozabila poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale numai pe baza exemplarului original al facturii de aprovizionare.

In conformitate cu prevederilor legale citate mai sus se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturi fiscale prezentate in copie xerox, contestatia societatii urmand a fi respinsa ca neintemeiata .

Referitor la argumentul societatii conform caruia in conditiile in care facturile in fotocopie au fost obtinute de la emitentul acestora purtand mentiunea “conform cu originalul”, semnatura si stampila societatii emitente, raporturile juridice si fiscale generate de aceste documente sunt lovite doar de o nulitate relativa si nu absoluta, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei intrucat actele normative incidente spetei in cauza citate mai sus precum si OMF nr.425/1998 privind normele metodologice de intocmire si utilizare a formularelor comune privind activitatea financiara si contabila lit.F pct.33 si 34 alin1 si alin 2 si OMFP nr.1850/2004 privind normele metodologice de intocmire si utilizare a registrelor si formularelor comune pe economie privind activitatea financiara si contabila lit.E, in vigoare incepand cu data de 07.01.2005, referitoare la reconstituirea

documentelor pierdute nu prevad exceptiile mentionate de societatea contestatoare, iar conform principiului de drept consacrat "acolo unde legea nu distinge nici noi nu putem distinge".

2.2.b) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de 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 de pe facturi care nu cuprind toate informatiile prevazute de formular si de legislatia in vigoare pe fiecare perioada in parte.

In fapt, in perioada 01.12.2001 - 31.12.2005 societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata de pe facturi care nu cuprind toate informatiile prevazute de formular si de legislatia in vigoare, respectiv nu au completate datele de identificare ale furnizorului, date privind cumparatorul, date privind expeditia, etc.

In drept, pe perioada 01.12.2001 - 31.05.2005 sunt incidente prevederile 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 01.12.2001 - 31.05.2002**, 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 si copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată a furnizorului sau prestatorului [...]”.

Prin urmare, pe aceasta perioada, avand in vedere prevederile legale mentionate 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 intocmirea corecta a facturilor primite de la furnizorii / prestatorii din Romania, respectiv **de a verifica completarea tuturor datelor cerute de acest formular - denumirea produselor aprovizionate, cantitatea, pretul unitar, adresa furnizorului si a cumparatorului, datele de identificare a acestora, date privind expeditia, numele delegatului care a ridicat marfa etc., in caz contrar neavand dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata inscrisa in aceste facturi.**

In acest sens este si punctul de vedere al Directiei generale de politici si legislatie privind veniturile bugetului general consolidat, transmis Directiei generale de solutionare a contestatiilor la o speta similara cu adresa nr. , anexata la dosarul cauzei, in care se precizeaza ca pentru perioada 01.04.2002 - 31.05.2002 *“taxa pe valoarea adaugata inscrisa in facturile respective nu pote fi dedusa deoarece in perioada respectiva facturile fiscale trebuiau sa indeplineasca obligatoriu anumite conditii pentru a fi documente de justificare a taxei deduse”*.

De asemenea, in acest sens s-a pronuntat si Directia juridica prin adresa nr. , anexata la dosarul cauzei.

In ceea ce priveste facturile emise de furnizorii / prestatorii din Romania in perioada **01.06.2002 - 31.12.2003**, la art. 29 lit. B din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata, se precizeaza urmatoarele obligatii ale contribuabililor care realizeaza operatiuni taxabile si / sau scutite cu drept de deducere :

“Cu privire la întocmirea documentelor :

a) să consemneze livrările de bunuri si/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate si să completeze în mod obligatoriu următoarele date : denumirea, adresa si codul fiscal ale furnizorului / prestatorului si, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate si/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 conțin 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 [...]”.

De asemenea, potrivit art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul iscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2004.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru 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 o altă persoană impozabilă, **cu factură fiscală**, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(8\)](#)”

La art.155 alin.1 și alin.8 din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, se prevede cu privire la facturile fiscale, următoarele:

“(1) Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, are obligația să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii efectuate, către fiecare beneficiar. [.....]

(8) Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;
- b) data emiterii facturii;
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;

d) numele, adresa ^oi codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;

e) denumirea ^oi cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;

f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată ^oi baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;

g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz.

Prin urmare și în perioada **01.01.2004 - 31.12.2005** societatea avea **obligatia** de a verifica întocmirea corectă a facturilor primite de la furnizorii / prestatorii din România, respectiv **de a verifica completarea datelor menționate anterior - în speta adresa și denumirea furnizorului, datele de identificare ale acestuia, datele de identificare și denumirea cumparatorului, în caz contrar neavând dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în aceste facturi.**

Pentru nerespectarea acestor prevederi legale se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au dat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **115.291 lei** în baza facturilor care nu au completat toate datele prevăzute de formular și prevăzute expres de actele normative în vigoare, contestația societății urmând a fi respinsă ca neîntemeiată.

Se reține că societatea prin contestația formulată nu neagă faptul că deține și documente care nu cuprind toate datele prevăzute de lege dar menționează că o parte din acestea totalizând taxa pe valoarea adăugată în suma de lei conțin elementele pe care organul de control apreciază că nu există iar pe de altă parte pentru unele din documentele fiscale menționate în anexa 85 fie nu există explicația înlăturării lor de la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată fie nu este arătat furnizorul. Din analiza centralizatorului cuprinzând facturile pentru care nu s-a acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, anexat în copie la dosarul cauzei, nu rezultă cele susținute de societate, respectiv se reține că în dreptul fiecărei facturi este trecută denumirea furnizorului și motivul neacceptării la deducere a taxei pe valoarea, iar cu privire la suma totală de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care societatea pretinde că are drept de deducere, societatea nu nominalizează și nu prezintă facturile la care face referire, elementele neavute în vedere de organul de inspecție fiscală pe fiecare factură în parte pentru că afirmația respectivă să poată fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei.

2.2. c) Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de lei , lei dobanzi și lei penalități de întârziere aferente taxei pe

valoarea adaugata, cauza supusa solutionarii este daca Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond asupra acestor cereri de cerere, în condițiile în care societatea nu își motivează contestația, respectiv nu prezintă în susținerea cauzei nici un argument.

In fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății TVA colectată aferentă anilor 2001 și 2002 ca urmare a depășirii plafonului de protocol pentru care s-a exercitat dreptul de deducere, precum și TVA aferentă platilor externe din luna februarie 2003.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății dobânzi în suma de lei și penalități de întârziere în suma de lei aferente TVA de plată înregistrată de societate și neachitată. Atât dobânzile cât și penalitățile de întârziere au fost calculate până la depunerea decontului de TVA din care rezultă TVA de rambursat.

Prin contestația formulată societatea contestă suma totală respinsă la rambursare precum și majorările și penalitățile de întârziere stabilite prin decizia de impunere nr., dar nu aduce în susținerea contestației nici un argument de fond care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

In drept, potrivit art. 176 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, coroborate cu prevederile pct.12.1 lit.b din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005 care precizează: *“Contestația poate fi respinsă ca : b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”*

se va respinge ca nemotivată contestația societății pentru suma de lei și suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și pentru suma de lei dobânzi și lei penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, organele de soluționare a contestației neputându-se substitui contestației cu privire la motivele pe care înțelege să conteste aceste diferențe.

2.2. d) Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de lei contestată de societate se reține faptul că această sumă nu a fost respinsă la rambursare așa cum a înțeles eronat contestația ci

organele de inspectie fiscala au diminuat suma totala respinsa la rambursare in cuantum de lei cu aceasta suma de lei pentru care prin procesul verbal nr.C s-a stabilit ca deductibila dar nu a fost preluata de societate cu acest titlu in decontul lunii urmatoare.

Prin urmare suma de lei nu reprezinta taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare ci reprezinta taxa pe valoarea adugata deductibila omisa a fi evidentiata de societate si pentru care organele de inspectie fiscala au acordat drept de deducere societatii.

Prin urmare avand in vedere cele retinute la acest capitol la pct.2.2.a) - pct.2.2.d) privind taxa pe valoarea adaugata se va respinge ca neintemeiata contestatia societatii pentru suma de lei, conform punctului 3 din decizia de impunere nr..

3.Referitor la suma de lei reprezentand impozit pe venitul din salarii, lei majorari de intarziere, lei dobanzi si lei penalitati de intarziere cauza supusa solutionarii este daca chiria achitata si suportata de societate pentru un apartament inchiriat si pus la dispozitia adminstratorului societatii poate fi incadrata in categoria veniturilor salariale in natura, in conditiile in care locuinta respectiva nu se incadreaza in categoria locuintelor de serviciu definite ca facand parte din patrimoniul angajatorului.

In fapt, in perioada 2002 - 2005 contestatoarea a inchiriat de la SC K SRL un apartament situat in B, cu mentiunea "pentru locuit" care a fost dat spre folosinta domnului MK incadrat la societate in functia de administrator.

Apartamentul respectiv a fost considerat drept locuinta de serviciu, chiria in suma totala de lei, din care lei pe anul 2002, lei pe anul 2003, lei pe anul 2004, lei pe anul 2005, fiind suportata de societatea contestatoare, fara a fi inclusa in baza de calcul a sumelor acordate administratorului sub forma avantajelor salariale in natura .

In drept, art.22 din Ordonanta Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit prevede ca : *"Sunt considerate venituri din salarii, denumite în continuare salarii, toate veniturile în bani si/sau în natură, obtinute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor sau de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizatiile pentru incapacitate temporară de muncă, de maternitate si pentru concediul de îngrijire a copilului în vârstă de până la 2 ani."* iar la art.23 lit.i) din acelasi act normativ se precizeaza : *"Sunt asimilate salariilor in vederea impunerii : [...]*

i) alte drepturi si indemnizatii de natură salarială."

Aceleasi prevederi legale se regasesc si la art.56 alin.1) si alin.2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare de la 01.01.2004

In temeiul acestor prevederi legale se retine ca in categoria veniturilor din salarii se cuprind si avantajele in natura primite de salariatii, angajati in baza unui contract de munca.

Cu privire la afirmatia societatii potrivit careia Legea locuintei nr.114/1996 nu face nici o distinctie si nu limiteaza in nici un fel sfera locuintei de serviciu doar la locuintele asupra carora agentul economic are un drept de proprietate aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat la art.2 lit.d) din Legea nr.114/1996 republicata se defineste locuinta de serviciu ca fiind “

*“Locuintă destinată functionarilor publici, angajatilor unor institutii sau agenti economici, **acordată în condițiile contractului de muncă, potrivit prevederilor legale.**”*

Notiunea de locuinta de serviciu este definita si prin Normele metodologice pentru punerea in aplicare a prevederilor Legii locuintei nr.114/1996, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.1275/2000, care la art.29 alin.1) se precizeaza : **“Locuintele de serviciu [...] fac parte din patrimoniul agentilor economici sau al institutiilor publice centrale ori locale si se administrează în interesul acestora prin închiriere salariatilor proprii, contractul de închiriere fiind accesoriu la contractul individual de muncă.”**

In temeiul acestor prevederi legale si a documentelor aflate la dosarul cauzei se retine ca locuinta inchiriata de contestatoare de la SC K SRL si data spre folosinta angajatului sau MK nu intruneste conditiile prevazute de legislatia in vigoare pentru a fi incadrata in categoria locuintelor de serviciu.

Mai mult, in contractul individual de munca incheiat cu salariatul nu este stipulat dreptul acestuia de a beneficia de locuinta de serviciu, iar societatea nu detine in proprietate astfel de locuinte.

In ceea ce priveste afirmatia societatii ca in speta sunt aplicabile dispozitiile art.9 alin.2 lit.a) din Ordonanta Guvernului nr.7/2001 si ale art.56 alin.4 lit.c) din Legea nr.571/2003” referitor la faptul ca nu reprezinta avantaje in natura contravaloarea folosirii locuintelor de serviciu, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei intrucat apartamentul inchiriat de contestatoare si atribuit spre folosinta administratorului nu intruneste conditiile legale pentru a fi incadrat in categoria locuintelor de serviciu.

Includerea in baza de calcul a sumelor acordate administratorului sub forma avantajelor in natura primite drept chirie pentru apartamentul de **locuit** situat in Bucuresti Intrarea

Jijia, nr.6, sector 1, s-a efectuat conform art.4, alin 1,2 din H.G.54/2003 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G.7/2001 privind impozitul pe venit si art.56, alin 1,3 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, apartamentul de **locuit** neputand fi considerat locuința de serviciu conform art.9, alin 2, din O.G.7/2001 si respectiv art,56, alin 4, lit c din Legea 571/2003, deoarece nu este respectata definia locuinței de serviciu asa cum prevede art.2, lit d. din Legea 114/1996 conform căruia aceasta trebuie sa fie "*acordata in conditiile contractului de munca*", nu se respecta prevederile art.51, aliniat 2 din Legea 114/1996, conform căruia "conditiile si durata de închiriere vor fi stipulate in contractul de închiriere încheiat între părțile contractante accesoriu la contractul de munca, din Nota explicativa a administratorului KM rezultand ca nu are contract de închiriere cu societatea, accesoriu la contractul de munca, nu se respecta prevederile art.53, litera b. din Legea 114/1996 conform căruia locuințele de serviciu se amplasează "*pe terenurile aparținând agenților economici, finantate din bugetele acestora*".

Intrucat apartamentul inchiriat de contestatoare pentru a fi pus la dispozitia administratorului nu are caracter de locuinta de serviciu, in mod legal organele de inspectie fiscala au incadrat contravaloarea chiriei platita de societate ca un avantaj in natura si au recalculat impozitul pe venitul din salarii aferent beneficiarului locuintei inchiriate stabilind un debit suplimentar de plata in suma de lei reprezentand impozit pe venitul din salarii asupra caruia au fost calculate **majorari de intarziere in suma de lei, dobanzi in suma de lei si lei penalitati de intarziere**, accesorii datorate de societate potrivit principiului de drept consacrat secundarul urmeaza principalul, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru aceste capete de cerere.

4. Referitor la suma de lei reprezentand fond pentru accidente de munca, boli profesionale datorat de angajator, lei majorari de intarziere, lei dobanzi, lei penalitati de intarziere aferente, lei contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator, lei majorari de intarziere, lei dobanzi, lei penalitati de intarziere aferente, lei contributia privind fondul pentru asigurari de sanatate datorat de angajator, lei majorari de intarziere, lei dobanzi, lei penalitati de intarziere aferente, lei contributia privind fondul de sanatate datorat de angajati, lei majorari de intarziere, lei dobanzi, lei penalitati de intarziere aferente, cota aplicata fondului de salarii realizat lunar asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice pentru perioada 01.12.2001-31.12.2002 in suma de lei pentru care au fost calculate accesorii in suma de lei cauza supusa solutionarii este daca aferent veniturilor de natura salariala reprezentand contravaloarea

chiriei, societatea avea obligatia sa retina si sa vireze aceste fonduri si contributii.

In fapt, asa cum s-a retinut la cap. III, pct.3 din prezenta decizie contravaloarea chiriei achitata si suportata de societate pentru apartamentul situat in B, dat spre folosinta Domnului MK incadrat in functia de administrator, reprezinta avantaj de natura salariala ce nu a fost inclus de societate in venitul brut din salarii impozabil.

In drept, pentru diferenta in suma de lei reprezentand venit din salarii in natura obtinut de MK in perioada 2001-2005 societatea datoreaza bugetului general consolidat si urmatoarele obligatii fiscale

- Fondul pentru accidente de munca si boli profesionale in suma de **lei** conform prevederilor art. 101,alin 1 din Legea nr.346/2002 privind asigurarea pentru accidente de munca si boli profesionale;

- Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de **lei** conform prevederilor art.26 alin.1 din Legea nr.76/2002 in cota de 5%, art.III alin.1 din OUG nr.147/2002, art.24, alin.1 din Legea nr.519/2003, art.26 din Legea 107/07.04.2004 in cota de 3%;

- Contributia privind fondul de sănătate datorat de angajator in suma de **lei** conform prevederilor pct.A alin.1 din Ordinul nr.74/07.06.2000, art.52 alin.1 si alin.2 din OUG nr. 150/2002;

- Contributia privind fondul de sănătate datorat de angajat in suma de **lei** conform prevederilor pct. 4 alin.a si b din Ordinul nr.74/07.06.2000 si art.51 alin.1 si alin.2 din OUG nr.150/2002

Conform prevederilor art.22 din Ordonanta Guvernului nr.7/2001 privind impozitul pe venit si ale art.56 alin.1) din Legea nr.571/2003, citate anterior, in categoria veniturilor din salarii se cuprind si avantajele in natura primite de un salariat angajat in baza unui contract de munca si care trebuiesc impozitate.

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta si documentele aflate la dosar se retine ca intrucat locuintele inchiriate de societate nu au caracterul locuintei de serviciu, chiria achitata de societate constituind avantaj de natura salariala a carui contravaloare trebuia cuprinsa de agentul economic in venitul brut realizat de beneficiarul apartamentului inchiriat de societate si dat spre folosinta asa cum s-a retinut mai sus, aceste sume reprezentand contravaloarea chiriei intrau in baza de calcul a fondurilor speciale si a contributiilor datorate de societate si angajatul M K asa cum in mod legal au constatat si stabilit si organele de inspectie fiscala.

Intrucat prin contestatie nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al dobânzilor si penalităților de intarziere iar in sarcina contestatoarei au fost retinute debite de natura fondurilor

speciale si contributiilor asa cum s-a aratat mai sus, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**" societatea datorează si accesoriile aferente, dupa cum urmeaza:

Accesorii aferente **fondului pentru accidente de munca, boli profesionale datorat de angajator:**

- lei majorari de intarziere,
- lei dobanzi,
- lei penalitati de intarziere aferente,

Accesorii aferente contributiei de asigurari pentru somaj datorata de angajator:

- lei majorari de intarziere,
- lei dobanzi,
- lei penalitati de intarziere aferente,

Accesorii aferente contributiei la fondul pentru asigurari de sanatate datorat de angajator:

- lei majorari de intarziere,
- lei dobanzi,
- lei penalitati de intarziere aferente,

Accesorii aferente contributiei la fondul de sanatate datorat de angajati:

- lei majorari de intarziere,
- lei dobanzi,-
- lei penalitati de intarziere aferente,

Accesorii aferente **fondului de salarii realizat lunar asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice** pentru perioada 01.12.2001-31.12.2002

- lei majorari de intarziere,
- lei dobanzi
- lei penalitati de intarziere.

In consecinta, urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata si pentru aceste capete de cerere.

5. Referitor la penalitatile de 10% in suma de lei si in suma de lei pentru neretinerea si nevirarea la termen a sumelor retinute la sursa reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributii pentru asigurari de sanatate datorate de angajati, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe daca societatea datoreaza aceste obligatii fiscale in conditiile in care societatea nu isi motiveaza contestatia, respectiv nu prezinta in sustinerea cauzei nici un argument sau document.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina societatii penalitati in suma de **lei** pentru neretinerea la sursa si

nevirarea impozitului aferent veniturilor salariale in natura si in suma de **lei** pentru neretinerea la sursa si nevirarea contributiei pentru asigurari de sanatate datorate de angajati, potrivit art.1, pct.3 din OG nr.26/2001 si art.17, alin.1 si alin.2 din OG nr.61/2002 privind colectarea creantelor bugetare.

Se retine faptul ca societatea contesta debitul aferent caruia au fost calculate aceste accesorii dar nu prezinta in sustinerea cauzei nici un argumen sau temei de drept cu privire la aceste obligatii fiscale stabilite suplimentar prin decizia de impunere nr.

In drept, potrivit art. 176 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

“(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Avand in vedere prevederile legale citate mai sus se va respinge ca nemotivata contestatia societatii pentru **suma de lei si suma de lei reprezentand penalitati pentru neretinerea si nevirarea la termen a sumelor retinute la sursa reprezentand impozit pe veniturile din salarii si contributii pentru asigurari de sanatate datorate de angajati** suma de lei si suma de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata respinsa la rambursare, organele de solutionare a contestatiei neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pe care intelege sa conteste aceste diferente.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul cap.II, art.4, alin. 1 si alin.6 lit.r din OG nr.70/1994, republicata, privind impozitul pe profit, art.9, pct.7 lit.s si lit.j din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit, pct.23, pct.98 alin.2 si pct.100 din Regulamentul de aplicare a Legii contabilitatii nr.82/1991 aprobat prin HG nr.704/1993, art.2 si art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, pct.32-36 din OMFP nr.425/1998, art.19 si art.25 lit.B din OUG nr.17/2000, OMFP nr.972/2006, art. 24 alin.1 lit.a, art.29, lit.B din Legea nr. 345/2002, art.19, art.56, art. 145 alin.8, lit.a, art.155 alin.1 si alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.22 si art.23 din OG nr.7/2001 privind impozitul pe venit, art.2, lit.d din Legea locuintei nr.114/1996, art.176, art.179, art.196 si art.186 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E

1. Respingerea contestatiei SC X SRL ca neintemeiata pentru suma totala de **lei** reprezentand:

- **impozit pe profit** ;
- majorari de intarziere;
- dobanzi;
- penalitati de intarziere aferente;
- **taxa pe valoarea adaugata** ;
- **contributia de asigurare pentru accidente de munca , boli profesionale datorata de angajator;**
 - majorari de intarziere;
 - dobanzi;
 - penalitati de intarziere aferente;
- **contributia de asigurare pentru somaj datorata de angajator;**
 - majorari de intarziere;
 - dobanzi;
 - penalitati de intarziere aferente;
- **contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajator;**
 - majorari de intarziere;
 - dobanzi;
 - penalitati de intarziere aferente;
- **contributia pentru asigurari de sanatate datorata de angajati;**
 - majorari de intarziere;
 - dobanzi;
 - penalitati de intarziere aferente;
- **impozit pe venit;**
 - majorari de intarziere;
 - dobanzi;
 - penalitati de intarziere aferente;
- **cota aplicata fondului de salarii realizat lunar inclusiv asupra castigurilor realizate lunar de colaboratori persoane fizice;**
 - majorari de intarziere;
 - dobanzi;
 - penalitati de intarziere aferente.

2. Respingerea contestatiei SC X SRL ca nemotivata pentru suma de **lei** reprezentand:

- penalitati pentru neretinerea si nevirarea la termen a sumelor retinute la sursa reprezentand impozit pe veniturile din salarii
- penalitati pentru neretinerea si nevirarea la termen a sumelor retinute la sursa reprezentand contributi pentru asigurari de sanatate datorate de angajati;
- dobanzi aferente taxei pe valoarea adaugata;
- penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata

3. Transmiterea dosarului contestatiei SC C SRL formulata impotriva masurilor de diminuare a pierderii fiscale pe anii 2004 - 2005 stabilite prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr., spre solutionare Directiei generale a finantelor publice, in calitate de organ emitent al dispozitiei de masuri.

4. Anularea punctului 2.3.1 al Deciziei de impunere nr. emisa de Directia generala a finantelor publice a municipiului B, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **lei**.

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

