



DECIZIA Nr. 133/19.10.2012
privind modul de soluționare a contestației formulată de
S.C. "M" S.A.
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V
sub nr. ----/13.09.2012

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Va fost sesizat de către Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală II prin adresa nr. ----/07.09.2012, înregistrată la D.G.F.P. Vsub nr. ----/13.09.2012, cu privire la contestația formulată de S.C. "M" S.A. cu sediul social în municipiul B, str. ---- nr. ----, județul V, număr de înmatriculare la O.R.C. J----/----/2002, CUI ---- împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS ---- din 30.07.2012 emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-VS ----/30.07.2012 întocmit de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală II din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V.

Obiectul contestației înregistrată la D.G.F.P. Vsub nr. ----/13.09.2012 și la A.I.F. Vsub nr. ----/05.09.2012 îl constituie obligațiile fiscale suplimentare de plată **în sumă totală de S lei** stabilite prin decizia de impunere nr. F-VS ----/30.07.2012, reprezentând:

- **S1 lei – impozit pe profit;**
- **S2 lei – dobânzi impozit pe profit;**
- **S3 lei – penalități de întârziere impozit pe profit;**
- **S4 lei – taxă pe valoarea adăugată;**
- **S5 lei – dobânzi taxă pe valoarea adăugată;**
- **S6lei – penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată;**
- **S6 lei – impozit dividende;**
- **S7 lei – dobânzi impozit dividende;**
- **S8 lei – penalități de întârziere impozit dividende;**

Contestația a fost depusă de către reprezentantul legal al societății - domnul HL, potrivit art. 206 alin. (1) lit. e) din Codul de procedură fiscală republicat, prin poștă în data de 31.08.2012 (amprentă ștampilă Poștă Română pe plicul de expediere) și înregistrată la A.I.F. V sub nr. ---- din 05.09.2012, organul emitent al actului administrativ contestat care a întocmit dosarul contestației și prin adresa nr. ----/07.09.2009 înregistrată D.G.F.P. Vsub nr. ----/13.09.2012 l-a transmis către Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. V împreună cu Referatul privind propunerile de soluționare a contestației în care se menționează că împotriva S.C. "M" S.A. nu s-a formulat plângere penală și se propune respingerea în totalitate a contestației.

Decizia de impunere nr. F-VS ----/30.07.2012 a fost comunicată contestatoarei în data de 03.08.2012 cu scrisoarea recomandată cu confirmare de primire nr. 696/03.08.2012, astfel că s-a respectat termenul prevăzut de art. 207(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările

ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 (1) și art. 209 (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. V este competentă să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. "M" S.A.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de Impunere pentru obligațiile fiscale suplimentare de plată nr. F- VS ----/30.07.2012, emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ----/30.07.2012 încheiat de către Activitatea de Inspecție Fiscală V, petenta susține următoarele:

În soluționarea contestației, să se țină seama de soluțiile Curtii Europene de Justiție, invocate și în fața organelor de control:

- CEJ nr. 342 /1987 care face referire la: „dreptul de deducere se aplică taxei care este datorată doar pentru că a fost înscrisă pe o factură, cu excepția cazului în care suma respectivă nu a fost achitată de persoana impozabilă care a emis factura” și “b) dacă pe de altă parte se dovedește că a doua persoană a plătit în realitate suma emitentului facturii, autoritățile nu mai trebuie să solicite plata celei de a doua persoane...”

- cauza Schmeink & Cofreth și Strobel, în care TVA a fost facturată din greșeală. “Totuși aceste sume nu fuseseră facturate în realitate cu buna credință ci în mod fraudulos. Curtea a apreciat, cu toate acestea, că buna credință nu era necesară pentru a obține regularizarea TVA, cu condiția ca orice risc de pierderi de venituri fiscale să fi fost înlăturat”.

- Decizia CEJ 368/2009 “art. 167[145(1) CFC RO]. Art.178 litera (a) [146 (1) a) CFC RO]. Art. 220 punctul 1 și art. 226 din Directiva nr. 112/2006 [155 CFC RO] trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia autoritățile naționale refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA pe care trebuie să o achite, valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate pe motivul ca factura inițială, aflată în posesia sa la momentul deducenii, cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării de servicii și că nu există o numerotare continuă a facturii corectate ulterior și a notei de credit care anula factura inițială, în cazul în care condițiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite, iar înainte de adoptarea deciziei de către autoritatea respectivă, persoana impozabilă a furnizat acesteia din urmă o factura corectată, în care se preciza data exactă la care s-a încheiat prestarea de servicii, chiar dacă nu exista o numerotare continuă a acestei facturi și a notei de credit care anulează factura inițială”.

O altă critică adusă prin contestație se referă la “trimiterea repetată de către organul de inspecție fiscală la “Decizia ICCJ nr. 5 din 15 ianuarie 2007 publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 732 din 30 octombrie 2007”, subliniindu-se că această Decizie a ICCJ fiind data la 15 ianuarie 2007, este mai mult decât evident că privește aplicarea unitară a dispozițiilor Codului fiscal în vigoare până la data de 31.12.2006 deoarece R a devenit stat membru începând cu 01.01.2007 iar, pe de o parte, legislația fiscală a suportat modificări substanțiale și, pe de altă parte, în acest domeniu jurisprudența CJCE este izvor de drept, spre deosebire de jurisprudența națională și, atunci când sunt explicit formulate, dispozițiile unei Directive, chiar dacă nu au fost transpuse în legislația internă pot fi invocate, împotriva oricăror prevederi naționale neconforme/ incompatibile cu Directiva sau pot fi invocate, de către persoanele fizice pentru a-și revendica, în relația cu statul, anumite drepturi, în măsura în care acestea sunt prevăzute în Directivă.

A. Referitor la impozitul pe profit:

- pentru anii 2008 și 2010, în considerentele dispozițiilor art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de control, fără probe și fără a încerca să evite abordările parțiale (incomplete) și arbitrare a situației de fapt, au

constatat o bază impozabilă suplimentară în sumă de xxx lei cu consecința stabilirii impozitului pe profit suplimentar de plată în sumă de S9 lei precum și a dobânzilor în sumă de S2 lei și penalităților de întârziere la plată în sumă de S3 lei, ori exercitarea dreptului de apreciere este condiționat de realizarea unei analize complete a tuturor aspectelor (circumstanțelor) care descriu situația de fapt, ceea ce nu rezultă din raportul de Inspecție Fiscală nr. F-VS ----/30.07.2012 și nici din Decizia de impunere nr. ----/30.07.2012.

- organul de inspecție fiscală nu a avut în vedere „conținutul economic” al activității desfășurate de către contestatoarele ci a preferat să folosească dispozițiile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în mod discreționar.

Drept urmare,

1. Pentru anul 2008, organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de profit impozabil în sumă de xxxx lei căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de S10 lei, astfel:

a) cheltuielile de transport și staționare în sumă de zzz lei (pentru care ar rezulta o diferență de impozit pe profit în sumă de S11 lei) au fost apreciate, în mod eronat ca fiind nedeductibile fiscal fără o analiză a „conținutului economic” al tranzacției care rezultă din contractul comercial încheiat de S.C. "M" S.A. cu S.C. N R S.R.L., fără a se aprecia faptul că s-a acționat în mod responsabil, economic și comercial, că o parte din marfă, respectiv --- to dintr-un total de --- to, a fost refuzată de către destinatar (Grecia) din punct de vedere calitativ și ca atare cheltuielile de transport și de staționare pe ruta R–Grecia și Grecia–BG–R, au căzut în sarcina S.C. "M" S.A. și pentru a proba acest fapt, susține că deține și a pus la dispoziția organelor de control Actul adițional nr. 1 la contractul comercial nr.--- din 15.08.2008 și procesul verbal de control nr.---/23.06.2011, încheiat de Garda Financiară București la sediul S.C. N R S.R.L. Totodată, mai susține că suma de zzz lei a fost înregistrată de către S.C. N R S.R.L. ca fiind venituri impozabile.

b) Cu privire la diferența de cheltuieli nedeductibile stabilite la control în sumă de zzzz lei, reprezentând cheltuieli cu consumul de materii prime, înregistrate în cont 601, pentru cantitatea de --- to semințe floarea soarelui pentru care nu a fost prezentat document justificativ, și pentru care ar rezulta o diferență de impozit pe profit stabilită la control în sumă de S12 lei:

- au fost prezentate și înaintate facturile fiscale nr. --- din 07.10.2008 și --- din 13.10.2008, facturi care au fost corectate de către S.C.ETT S.R.L. în conformitate cu prevederile dispozițiilor art. 159 din Codul fiscal ori, în acest context sunt îndeplinite condițiile de deducere a taxei în conformitate cu prevederile art. 145-147² din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, „simpla eroare” înscrisă în facturi și anume codul eronat de înregistrare în scopuri de TVA, mai concret RO----2 în loc de RO ----3, nu poate anula pentru S.C. "M" S.A. dreptul de deducere, așa cum au procedat organele de inspecție fiscală care au considerat această cheltuială ca fiind nedeductibilă din punct de vedere fiscal. Această eroare nu este de natură să modifice baza de impozitare, facturile fiind corectate în lumina dispozițiilor art. 159 din Codul fiscal, punctul 81² alin. (3) din H.G. 44/2004 privind normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, rezultă clar faptul că organul de inspecție fiscală ar fi trebuit să permită dreptul de deducere chiar și în cazul în care documentele prezentate nu ar fi conținut toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/și când acestea sunt incorecte, cum e și în cazul de față. Astfel de cazuri au fost soluționate și de către Curtea Europeană de Justiție, care a statuat în cauzele deduse judecării că persoana impozabilă are dreptul la deducerea TVA, în cazul în care condițiile de fond sunt îndeplinite, ori, S.C. "M" S.A. îndeplinește în totalitate condițiile de fond, fapt ce rezultă chiar și din ROIF - pag. 9:

- materiile prime (semințe de floarea soarelui) au fost date în consum conform

fișei de magazie, societatea utilizând metoda FIFO;

- facturile au fost corectate de către furnizor;

Totodată, cu privire la acest aspect, societatea invocă și dispozițiile art. 21 alin. (4) din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare și în mod special lit. f) coroborat cu pct. 44 din Normele Metodologice ale art. 21 din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, Ordinul nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile precum și Normele de aplicare ale acestuia (anexa 1 la Ordin).

Societatea susține că documentele justificative înregistrate în contabilitatea sa sunt corecte și complete din punctul de vedere al impozitului pe profit și cheltuiala este deductibilă din punct de vedere fiscal pentru că documentele prezentate conțin principalele elemente pentru a fi considerate document justificativ.

2. La nivelul anului 2010 organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de profit impozabil în sumă de xxxxx lei pentru care corespunde un impozit pe profit în sumă de S13 lei (pag. 21 din ROIF și pag. 7 la Decizia de Impunere) din care societatea contestă numai diferența de venituri impozabile în sumă de xxxxxx lei, aferentă cheltuielilor înregistrate în contul 601 și contul 607, la descărcarea din gestiune ocazionată de vânzarea produsului "floarea soarelui" către S.C. H S.R.L. Iași, la care a fost stabilită de către organele de inspecție fiscală o diferență de impozit pe profit în sumă de S14 lei, arătând că:

- organul de inspecție fiscală a apreciat această tranzacție în mod eronat deoarece S.C. "M" S.A., a vândut la data de 06.12.2010 cantitatea de --- to semințe de floarea soarelui (fără ca livrarea faptică să aibă loc), iar pe data de 08.12.2010 a hotărât să recupereze această marfă pentru a o folosi în producție și pentru că marfa nu mai era în proprietatea S.C. H S.R.L a fost nevoită/obligată să o achiziționeze de la ultimul cumpărător și anume S.C. "V" S.R.L., la pretul pieței eliminându-se costurile de transport, deloc de neglijat (cca 10 euro/to) care ar fi fost suportate de către S.C. "M" S.A.

- S.C. "M" S.A. a vândut marfa pe data de 06.12.2010 și tot pe data de 06.12.2010 trebuia să o scadă din gestiunea de marfă iar în data de 08.12.2010 a achiziționat aceeași marfă de la SC "V" S.R.L. și trebuia încarcată gestiunea cu acea marfă care ulterior, până la data de 30.12.2010, a fost consumată în procesul de producție, așa cum rezultă din bonul de consum nr. ---din 31.12.2010.

- din corespondența cu partenerii din tranzacții are știință că acestea au fost declarate, înregistrate și impozitate la fiecare societate, atât din punct de vedere al impozitului pe profit, cât și din punct de vedere al TVA-ului și ca urmare aceleași sume (venituri) nu pot fi impozitate și la S.C. "M" S.A. și la partenerii săi, întrucât ar face obiectul dublei impuneri.

- din contractul nr.--- din 06.12.2010, rezultă că marfa trebuia livrată la termen, conform comenzilor emise de cumpărător, pentru că S.C. H S.R.L. nu deținea spații de depozitare. S.C. "M" S.A. a ținut mărfurile în depozitele sale, până la momentul când a constatat că de fapt avea nevoie de ele pentru producția de ulei de floarea soarelui întrucât:

a) în luna decembrie cererea de ulei de floarea soarelui este destul de mare;

b) în decembrie (sfârșit de an) - ianuarie (început de an), e mai greu de tranzacționat, achiziționat, livrat, etc., aceste materii prime.

- a încercat să remedieze această situație (intenția de întocmire a facturilor de ștorno), dar nu a avut posibilitate pentru că, în fapt, S.C. H SRL, a vândut marfa, drept urmare nu mai avea drept de proprietate asupra acesteia, astfel că a fost nevoită să recupereze marfa de la ultimul proprietar (SC "V" SRL), în data de 08.12.2010 .

- ar trebui avut în vedere și faptul că uleiul de floarea soarelui și semințele de floarea soarelui sunt mărfuri tranzacționate și pe bursele de mărfuri iar prețul din piața națională fluctuează în funcție de aceasta (și atașează la contestație fluctuația prețului la semințele de floarea soarelui din perioada noiembrie - decembrie 2010 de unde

rezultă că prețul a fost în creștere și anume 1330 usd/to în 10 decembrie în condițiile în care în 22 noiembrie a fost de 1310 usd/to):

- nu are relevanță susținerea organului de inspecție fiscală care argumentează, în decizia de impunere (pag. 8), că tranzacțiile nu au fost înfăptuite prin bursa de mărfuri pentru că bursa de mărfuri influențează toate tranzacțiile din piața internațională chiar dacă mărfurile sunt sau nu tranzacționate printr-o bursă de mărfuri.

- ținând cont de faptul că a vândut --- to de semințe floarea soarelui în data de 06.12.2010 trebuia să înregistreze următoarele note contabile:

- 411=707 cu suma de yy lei (--- to*1.800 lei)

- 601=301 cu suma de qq lei (--- to*1.560 lei), în loc de nota contabilă înregistrată 601=301 cu suma de ßß lei, rezultând un profit pe operațiune de zzzzzzz lei.

- în data de 31.12.2010 când s-a înregistrat consumul pentru producția efectuată s-a înregistrat nota contabilă "601=301 cu suma de \$\$\$ lei (--- kg.* 1.557 lei)" și, ținând cont că din cantitatea de --- kg. consumate s-a vândut cantitatea de --- to pe data de 06.12.2010 la prețul de 1.800 lei/to rămâne de consumat cantitatea de --- kg. + cantitatea achiziționată ulterior și se înregistrează nota contabilă: 601=301 cu suma de xxx (--- kg.*1.557 lei+--- kg.*1.850 lei), diferența de valoare stabilită ca urmare a acestor înregistrări este de -S15 lei, astfel că se constată că chiar dacă din eroare umană s-au făcut anumite înregistrări dând naștere anumitor influențe fiscale, în urma corectării acestor înregistrări s-ar constata o influență fiscală de doar 10 lei.

Dacă această floare ar fi fost consumată în lunile ianuarie-martie (în luna martie s-a consumat ultima cantitate de floare achiziționată în campania 2010-2011) în loc de luna decembrie, trebuie ținut cont de faptul că impozitul aferent trim IV din 2010 este scadent în data de 25.04.2011 iar impozitul aferent trim I 2011 este scadent tot pe data de 25.04.2011.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Societatea susține că:

- regimul de deduceri stabilit prin Directiva TVA urmărește să elimine în întregime sarcina TVA-ului datorat sau plătit de agentul economic în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun de TVA urmărește să garanteze perfecta neutralitate în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca, în principiu, aceste activități să fie ele însele supuse la plata TVA-ului (Hotărârea din 14 feb.1985, Rompelman, 268/83, Rec.,p.655, pct.19, și Hotărârea din 22 martie 2012, Klub, C-153/2011, pct.35); Dreptul de deducere face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat (Hotărârea din 21 martie 2000, Gabalfrisa și alții, C-110/98-C147/98, Rec., p. I-1577, pct.43, Hotărârea Ecotrade, C- 95/07, pct. 39 și Hotărârea din 16 feb. 2012, Eon Aset Menidjmont, C-i 18/11, punctul 68).

1. Pentru perioada 01.11.2007-30.09.2008, organul de inspecție fiscală apreciază în mod discreționar ca fiind un TVA de plată în sumă de S16 lei, la care se adaugă accesorii de S17 lei.

a) Pentru diferența în sumă de S18 lei (pag. 46. din ROIF și pag 18 din Decizia de Impunere), reprezentând TVA colectată stabilită diferență suplimentară la control pe motiv că S.C. "M" S.A. nu a prezentat toate documentele justificative pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrării intracomunitare efectuate către MGE - BG --- contestatoarea susține că:

- nu a încălcat legislația fiscală în vigoare, în materie de TVA, cu privire la aceasta tranzacție, așa cum rezultă și din documentele atașate, înaintate și organului de inspecție fiscală, și anume:

- Contractul nr.--- din 22.08.2008;

- CMR exemplarul 2 semnat și stampilat de către destinatar;

- Invoice nr --- din 22.08.2008;

- Verificările în sistemul VIES cu privire la partenerul MGE în perioadele 01.06.2008; 09.10.2008; 20.07.2009 și 26.07.2012.

- suma a fost stabilită eronat de către organul de control având în vedere faptul că au fost și sunt întrunite toate condițiile de scutire, întrucât livrările au fost efectuate în conformitate cu dispozițiile legale privind TVA, în speță art.10 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3419/2009 privind modificarea și completarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin.(1) lit.a)-i), art. 143 alin (2) și art. 144 indice 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 2222/2006, care precizează că livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit.a) din Codul fiscal, se justifică cu:

- factura, care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin (5);
- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din RO în alt stat membru;

și, după caz,

- orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumparare, documentele de asigurare.

În susținere contestatoarea face trimitere la jurisprudența CEJ:

- decizia CEJ nr.342/1987;
- deciziile CEJ conexe nr. C95/2007 și C96/2007;
- Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel (citată și la capitolul privind impozitul pe profit din contestație,

b) Diferența în sumă de S19 lei, reprezentând TVA colectată stabilită diferență control, de către organul de inspecție fiscală, deoarece agentul economic nu a prezentat toate documentele justificative pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrării intracomunitare efectuată către ANE — BG --- (pag. 48 din ROIF și pag. 20 din Decizia de Impunere):

- S.C. "M" SA a vândut cantitatea de --- to ulei brut de floarea soarelui, cu livrare către SyHs SA Grecia, însă, o parte din aceasta cantitate, respectiv --- to ulei, a fost refuzată, pe motiv ca nu îndeplinește condițiile din punct de vedere al calității. Drept urmare, conform contractului comercial încheiat între S.C. "M" S.A. și S.C. N R S.R.L., pentru cantitatea de --- to marfă necorespunzătoare calitativ și refuzată de către destinatarul din Grecia.

- S.C. "M" S.A. a fost pusă în situația de a suporta toate cheltuielile generate de această operațiune și pentru a atenua efectele economice (pierderile), a găsit un partener în BG (țara prin care marfa refuzată trecea către R) -ANE, cu care a negociat un anumit preț a vândut și livrat cantitatea de --- to ulei brut de floarea soarelui astfel că marfa nu a mai fost introdusă în depozitele SC "M" S.A., camioanele pe ruta Grecia - BG - R, oprindu-se la destinatarul ANE, din BG. Deci, această marfă nu a mai ajuns pe teritoriul României, ci a rămas în BG, urmare a tranzacției efectuate între S.C. "M" S.A. și ANE BG, și, în mod corect, a tratat cantitatea de --- to ca fiind livrare intracomunitară pe relația R-BG, iar partenerul ANE BG tratează cantitatea de --- to ca fiind achiziție intracomunitară pe relația BG – R.

- în acest sens societatea susține că a prezentat și înaintat organului de inspecție fiscală facturile și CMR-urile aferente celor 4 camioane, de unde rezultă cu certitudine itinerariul parcurs de către acestea, respectiv R – Grecia – Grecia - BG, cu precizarea pe documentele de transport a refuzului mărfii de către destinatarul din Grecia.

- deoarece inspectorii fiscali au refuzat, cu rea-credință, să accepte că aceasta a fost varianta reală și singura eficientă din punct de vedere economic și comercial, societatea a solicitat de la partenerul din BG - ANE, declarațiile fiscale depuse la autoritatea fiscală din BG, cu privire la această achiziție intracomunitară pe care ANE le-a înaintat (inclusiv codul valid de TVA verificat în VIES, chiar și la data de 26.07.2012) și, cu toate acestea, organul de inspecție fiscală a apreciat, ca fiind o bază impozabilă suplimentară în sumă de zzzzzz lei, la care ar corespunde o TVA colectată în sumă de S19 lei.

Prin urmare, au fost și sunt întrunite toate condițiile de scutire, întrucât

tranzacțiile și livrările au fost efectuate în conformitate cu dispozițiile legale în materie privind TVA, respectiv: condițiile art. 10 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3419/2009 privind modificarea și completarea instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit.a)-i), art. 143 alin (2) și art. 144 indice 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.M.F.P. ur. 2222/2006, și care ne spune că livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, se justifică cu:

- factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);
- documentul care atestă că bunurile au fost transportate din RO în alt stat membru; și, după caz,
 - orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare, iar societatea a prezentat și înaintat următoarele documente:
 - invoice -urile aferente celor 4 camioane;
 - CMR-urile aferente celor 4 camioane și care au fost refuzate de către destinatarul din Grecia și returnate către BG;
 - Contract / comanda de vânzare cumpărare;
 - Declarațiile fiscale de la partenerul ANE BG, traduse și legalizate;
 - Declarațiile intrastat de la partenerul ANE BG traduse și legalizate.

Argumentul organului de inspecție fiscală cu privire la "completarea facturilor", în sensul că acestea nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155, alin. (5), nu are relevanță având în vedere Decizia CEJ 368/2009 "art. 167[145(1) CFC RO], art.178 litera (a) [146 (1) a) CFC RO] art. 220 punctul 1 și art. 226 din Directiva nr. 112/2006 [155 CFC RO] care trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări sau unei practici naționale potrivit căreia autoritățile naționale refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA pe care trebuie să o achite, valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate pe motivul ca factura inițială, aflată în posesia sa la momentul deducerii, cuprindea o dată greșită de finalizare a prestării de servicii și că nu există o numerotare conținută a facturii corectate ulterior și a notei de credit care anula factura inițială, în cazul în care condițiile de fond ale deducerii sunt îndeplinite, iar înainte de adoptarea deciziei de către autoritatea respectivă, persoana impozabilă a furnizat acesteia din urma o factura corectată, în care se preciza data exactă la care s-a încheiat prestarea de servicii, chiar dacă nu exista o numerotare conținută a acestei facturi și a notei de credit care anulează factura inițială".

- condiția de livrare înscrisă în cele 4 facturi - CPT Plovdiv BG se datorează faptului că marfa a fost returnată/refuzată, de către destinatarul din Grecia, iar cheltuielile de transport au fost trecute în sarcina S.C. "M" S.A, așa cum susține și organul de inspecție fiscală care nu poate trata ca fiind nereală condiția de livrare pe facturi, datorită faptului ca nu există un contract de transport și nu e făcută dovada achitării transportului deoarece, potrivit art.9 din Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe sosele (CMR), scrisoarea de trăsură (CMR-ul) face dovada, până la proba contrarie, a condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator și, în conformitate cu prevederile art. 10 din aceeași Convenție expeditorul este răspunzător față de transportator pentru daunele pricinuite persoanelor, materialului sau altor mărfuri, precum și pentru cheltuielile cauzate de defectuoazitatea ambalajului mărfii, afară de cazul când defectiozitatea, fiind aparentă sau cunoscută transportatorului în momentul primirii mărfii, transportatorul nu a făcut rezerve cu privire la aceasta.

Cu privire la perioada **01.10.2008 - 28.02.2009** (pag.60 RIF și pag 25 din Decizia de Impunere) organul de inspecție fiscală apreciază în mod discreționar ca fiind un TVA de plată în sumă de S20 lei, la care se adauga accesorii în sumă de S21 lei.

a) Referitor la suma de S22 lei, reprezentând TVA deductibilă stabilită diferență

control, de către organele de inspecție fiscală, pentru care S.C. "M" SA, nu ar avea drept de deducere (pag.61 RIF si pag.26 Decizie de impunere):

- în luna octombrie 2008 S.C. "M" S.A. a achiziționat cantitatea de --- to semințe floarea soarelui de la S.C.ETT S.R.L. CUI: -----, astfel:

- F nr. ---/07.10.2008, în valoare totală de mmm lei, din care baza în sumă de zzzzzzzz lei și TVA dedusă în sumă de S23 lei;

- F nr. ---/13.10.2008, în valoare totală de mmmm lei, din care baza în sumă de zzzzzzzzz lei și TVA dedusă în sumă de S25 lei.

- referitor la această tranzacție au fost prezentate facturile fiscale nr. --- din 07.10.2008 si --- din 13.10.2008, facturi care au fost corectate de către S.C.ETT S.R.L. conform prevederilor disp. art. 159 din Codul fiscal, respectiv punctul 81² alin. (3) din H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare și, în acest context S.C. "M" S.A. îndeplinește în totalitate condițiile dreptului de deducere a taxei în limitele stabilite la art. 145-147² din Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- "simpla eroare" înscrisă în facturi și anume codul eronat de înregistrare în scopuri de TVA, mai concret RO---2 in loc de RO ----3, nu poate anula pentru S.C."M" S.A. dreptul de deducere, așa cum au considerat organele de inspecție fiscală, aceasta eroare nefiind de natură să modifice baza de impozitare fiind corectată în lumina dispozițiilor art. 159 din Codul fiscal, respectiv punctul 81² alin. (3) din H.G. 44/2004 privind Normele de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În susținere contestatoarea invocă cazuri soluționate de Curtea Europeană de Justiție (decizia nr. 342/1987 cauza Schmeink & Cofreth si Strobel, în care Curtea a statuat că persoana impozabilă are dreptul la deducerea TVA, în cazul în care condițiile de fond sunt îndeplinite, ca și în cazul de față fapt ce rezultă chiar și din ROIF- pag. 9:

- materiile prime (semințe de floarea soarelui) au fost date în consum conform fișei de magazie, (S.C. "M" S.A. utilizând metoda FIFO);

- facturile au fost corectate de către furnizor.

b) Cu privire la diferența în sumă de minus S24 lei, reprezentând TVA deductibilă stabilită ca diferență la control, de către organele de inspecție fiscală pentru care S.C. "M" S.A., nu ar avea drept de deducere (pag. 63 RIF și pag.27 Decizie de impunere):

- aceeași operațiune/tranzacție a fost inclusă și în capitolul "impozit pe profit" de către organul de inspecție fiscală, înainte de a se prezenta punctele de vedere ale societății.

După ce S.C. "M" S.A. a înaintat organului de inspecție fiscală punctul de vedere, această tranzacție a rămas totuși ca fiind nedeductibilă doar din punct de vedere al TVA (pag. 3, pct. 4, lit. b), altfel spus, organul de inspecție fiscală apreciază că aceeași tranzacție poate fi deductibilă din punct de vedere al "impozitului pe profit" dar nu poate fi deductibilă din punct de vedere al TVA.

- cu privire la această achiziție intracomunitară de ulei de somon de la A LTD din Anglia, S.C. "M" S.A. susține că a îndeplinit toate obligațiile privind declararea și raportarea, a înaintat organelor de inspecție fiscală, documente fiscale și comerciale din care rezultă că în această relație comercială nu are nicio vină pentru faptul că partenerul nu a declarat sau a declarat cu întârziere la autoritățile fiscale din Anglia, această livrare intracomunitară:

- contract nr. 1--- din 06.01.2009;

- invoice nr. --- din 14.01.2009;

- CMR din care rezultă că marfa a fost recepționată de către S.C. "M" S.A. în data de 12.01.2009;

- dovada plății efectuată prin bancă la data de 20.03.2009;

- adresa de la autoritatea fiscală din Anglia, din care reiese faptul că A LTD, a raportat mai târziu această livrare intracomunitară fapt pentru care a fost sancționată de către organele fiscale din Anglia.

- S.C. "M" S.A. nu se poate face vinovată, pentru comportamentul fiscal al partenerului din Anglia, din următoarele considerente:

- sarcina probei revine în totalitate persoanei impozabile care a efectuat livrarea intracomunitară în conformitate cu reglementările fiscale la nivel comunitar;

- faptul că a fost sancționat partenerul pentru această livrare, exclude sancționarea S.C. "M" S.A., în caz contrar reprezentând o "dublă impunere" pentru o singură tranzacție.

- măsurile luate de statele membre pentru a se asigura că persoanele impozabile își îndeplinesc obligațiile privind declarațiile și plata sau pentru a impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru colectarea taxei și pentru prevenirea evaziunii fiscale nu pot să fie folosite în așa fel încât să pună în discuție în mod sistematic dreptul de deducere a TVA. Or, o practică de rectificare și de recuperare, care sancționează nerespectarea de către persoana impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere depășește în mod evident ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a unor astfel de obligații în sensul art. 22 alin. (7) din a șasea directivă, din moment ce dreptul comunitar nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării pentru a sancționa nerespectarea obligațiilor amintite.

3. Cu privire la perioada **01.11.2010-31.12.2010**, pag.75 RIF și pag 34 din Decizia de Impunere) organul de inspecție fiscală a apreciat în mod discreționar ca fiind un TVA de plată în sumă de S27 lei, la care se adaugă accesorii în sumă de S28 lei din care se contestă:

a) suma de S26 lei = TVA suplimentară de plată aferentă unei baze impozabile în sumă de xxxxxx lei, considerând că organul de inspecție fiscală a apreciat în mod eronat și fără a analiza conținutul economic al tranzacției dintre S.C. "M" SA și S.C. HS.R.L. Iași din decembrie 2010.

În fapt, S.C. "M" S.A. a vândut la data de 06.12.2010 cantitatea de --- to semințe de floarea soarelui (fără ca livrarea faptică să aibă loc), iar pe data de 08.12.2010 a hotărât să răscumpere această marfă, pentru a o folosi în producție (pag.75 RIF și pag. 34 decizie de impunere).

Pentru că marfa - semințe de floarea soarelui - nu mai era însă în proprietatea SC. H S.R.L., S.C. "M" S.A. a fost nevoită/obligată să achiziționeze respectiva marfă de la ultimul cumpărător, în speță S.C. "V" S.R.L., la prețul pieței. Organele de control au constatat ca aceste societăți nu sunt legate între ele, și orice persoană juridică acționează ca atare într-o piață liberă, evident în vederea obținerii de profit, dar nu au consemnat aceasta nici în RIF, nici în Decizia de impunere.

- din corespondența cu partenerii rezultă că aceste tranzacții au fost declarate, înregistrate și impozitate la fiecare societate, atât din punct de vedere al impozitului pe profit, cât și din punctul de vedere al TVA și ca urmare, aceleași sume (venituri) nu pot fi impozitate și la S.C. "M" S.A. și la partenerii săi, întrucât ar face obiectul dublei impuneri. S.C. "M" S.A., din motive pur comerciale, a trebuit să recumpere această cantitate de marfă, absolut necesară în procesul de producție și care se afla încă în depozitele sale, nefiind efectiv livrată,

- din contractul nr.---din 06.12.2010, rezultă că marfa trebuia livrată la termen, conform comenzilor emise de cumpărător (SC H SRL nu deținea spații de depozitare), S.C. "M" S.A. a ținut mărfurile în depozitele sale, până la momentul când a constatat că de fapt avea nevoie de ea pentru producția de ulei de floarea soarelui.

- S.C. "M" S.A. a încercat să remedieze situația (intenția de întocmire a facturilor de ștorno), dar nu a avut posibilitatea pentru că, în fapt, din discuțiile cu SC H SRL, această societate vânduse marfa, drept urmare nu mai avea drept de proprietate asupra ei.

- Mai mult decăt atât, aceste mărfuri sunt tranzacționate și pe bursele de mărfuri (ulei de floarea soarelui și semințe de floarea soarelui), de unde rezultă în mod

indubitabil că și prețul din piața națională fluctuează în funcție de aceasta, însă inspectorul fiscal argumentează în decizia de impunere (pag. 8 din decizie) că tranzacțiile nu au fost înfăptuite prin bursa de mărfuri, argument irelevant deoarece bursa de mărfuri influențează toate tranzacțiile din piața internațională chiar dacă sunt sau nu tranzacționate printr-o bursă de mărfuri.

Față de cele invederate mai sus raportat la Deciziile CEJ invocate în contestație societate solicită să se constate că nu se face vinovată de diferențele de sume constatate, iar organul de inspecție fiscală nu are nici un drept să aprecieze, în mod discreționar, că suma de S26 lei este datorată.

C. Referitor la impozitul pe dividende persoane fizice:

În ceea ce privește suma de &&& lei pentru care organul de inspecție fiscală a calificat-o ca fiind dividende persoane fizice și la care a calculat impozit în sumă de S6 lei și accesoriile aferente în sumă de S7+S8, (pag. 63 din decizia de impunere), petenta susține că reprezintă din punct de vedere contabil și fiscal avansuri de trezorerie, societatea a respectat întocmai prevederile O.M.F.P. nr. 1752 din 2005 și ale O.M.F.P. nr. 3055 din 2009, așa cum, de altfel, recunoaște și organul de inspecție fiscală (pag.63 din decizia de impunere).

Având în vedere faptul că există nota internă FN/10.03.2008, prin care directorul general dispune "ca toate avansurile de trezorerie să fie justificate până la data de 31.12.2012", parte din această sumă a fost deja returnată societății, respectiv suma de **** lei și urmează ca diferența de***** lei să fie returnată/restituită până la data de 31.12.2012, astfel încât organul de inspecție fiscală în mod gresit, a reîncadrat aceste operațiuni, acestea fiind doar "avansuri de trezorerie" (conform deconturi atașate).

Față de cele de mai sus, petenta solicită admiterea contestației așa cum este formulată și pe cale de consecință, obligarea D.G.F.P. V, să emită o nouă decizia de impunere privind modificarea bazei de impunere, în conformitate cu disp. art. 216 alin (3) din O.G. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu baza de impozitare corespunzătoare.

În drept, își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 43, art. 47, art. 86-87, art. 205 și art. 216 din Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea celor contestate societatea a înțeles să se folosească de proba cu înscrisuri, anexând copii xerox după următoarele documente justificative:

- anexa de pe bursă;
- Decizia de impunere nr. F-VS ----- din 30.07.2012;
- Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS ----- din 3.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de Impunere;
- punctul de vedere formulat de S.C. "M" S.A. în data de 27.07.2012;
- documentele comerciale despre care s-a făcut vorbire în cuprinsul contestației.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS -----/30.07.2012 emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală V- Serviciul Inspecție Fiscală II din cadrul D.G.F.P. Vîn baza Raportului de Inspecție Fiscală înregistrat sub nr. -----/30.07.2012 s-au stabilit în sarcina "M" S.A. obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ST lei reprezentând:

- S9 lei – impozit pe profit;
- S2 lei – dobânzi impozit pe profit;
- S3 lei – penalități de întârziere impozit pe profit;
- S29 lei – taxă pe valoarea adăugată;
- S5 lei – dobânzi taxă pe valoarea adăugată;
- S6 lei – penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată;
- S6 lei – impozit dividende;
- S7 lei – dobânzi impozit dividende;
- S8 lei – penalități de întârziere impozit dividende, din care societatea

contestă suma suma de S lei, astfel:

- S1 lei – impozit pe profit;
- S2 lei – dobânzi impozit pe profit;
- S3 lei – penalități de întârziere impozit pe profit;
- S4 lei – taxă pe valoarea adăugată;
- S5 lei – dobânzi taxă pe valoarea adăugată;
- S6 lei – penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată;
- S6 lei – impozit dividende;
- S7 lei – dobânzi impozit dividende;
- S8 lei – penalități de întârziere impozit dividende;

A. Referitor la impozitul pe profit, contestat în sumă de S1 lei:

Perioada verificată: 01.10.2006-31.12.2010;

Organul de inspecție fiscală a stabilit diferența suplimentară de obligație fiscală de plată stabilită de inspecția fiscală, în sumă de S9 lei cu titlul de impozit pe profit corespunzătoare unei baze impozabile suplimentare de xxx lei din care societatea contestă suma de S1 lei.

a) Referitor la impozitul pe profit în sumă de **S11 lei** aferent bazei impozabile suplimentare în sumă de zzz lei reprezentând cheltuieli de transport și staționare refacturate de către S.C. N R S.R.L., contestate, organul de inspecție fiscală consemnează în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS ----/30.07.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-VS ----/30.07.2012:

- la data de 15.08.2008 S.C. "M" S.A. a încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.---, privind livrarea internă a cantității de --- to ulei brut de floarea soarelui vrac, recolta 2008 către S.C. N R S.R.L. CUI : RO ---;

- în vederea încasării contravalorii celor --- to ulei brut de floarea soarelui a fost întocmită factura fiscală nr...1/20.08.2008 în valoare totală de --- lei din care TVA în sumă de --- lei;

- din cantitatea contractată, a fost livrată efectiv cantitatea de ... to în zilele de 20.08.2008 și 22.08.2008, conform celor 7(șapte) avize de însoțirea mărfii întocmite;

- în vederea efectuării unor livrări intracomunitare în numele său, S.C. N R S.R.L. a încheiat contractul de transport auto nr. ----/04.08.2008 cu S.C. V Impex S.R.L. CUI: RO--, pentru transportul cantității de --- to ulei brut de rapiță, cu autospecializate tip cisterna pe ruta B (RO) -Psachna (Grecia);

- S.C. N R S.R.L. a întocmit un număr de 7 (sapte) Invoice-uri: ---/20.08.2008, ---/20.08.2008, ---/20.08.2008, ----/22.08.2008, ---/22.08.2008, --/22.08.2008, și ---/22.08.2008, pentru livrarea intracomunitară a cantității de --- to ulei brut de floarea soarelui vrac, către SyHs S.A., 46 ... str. ..., Greece, condiție de livrare CIP fabrica SyHs Psachna.

- în urma analizelor calitative efectuate de cumpărător asupra produsului livrat s-a constatat că nu toată cantitatea de marfă corespunde calitativ, fapt pentru care --- to a fost oprită la descărcare, fiind refuzată de clientul intracomunitar. La data de 29.08.2008, refuzul a fost consemnat în scris în CMR-urile mijloacelor de transport ce conțineau cantitatea de ---. to ulei nedescărcată: CMR nr. IL 00---/20.08.2008, nr. IL 00.../20.08.2008, F.N./22.08.2008, F.N./22.08.2008, prin mențiunea "goods to be returned to R, not discharged".

În această situație S.C. N R S .R.L. procedează astfel:

- întocmește către clientul său grec un număr de 4 (patru) Invoice-uri de anulare: nr. .../29.08.2008, .. /29.08.2008, .. /29.08.2008 și .. /29.08.2008, cu mențiunea "goods returned to RO due to the quality" (marfa returnată în RO datorită calității) solicită furnizorului său din RO, respectiv S.C. "M" S.A. să întocmească factura de ștorno a cantității de ... to ulei (din care ... to reprezentând marfă nelivrată și --- to marfă necorespunzătoare calitativ), iar S.C. "M" S.A. întocmește factura de ștornare nr. .../31.08.2008 în valoare totală de ... lei, din care TVA deductibilă în sumă de minus

7.....,02 lei;

- refacturează furnizorului S.C. "M" S.A. contravaloarea transportului mărfii necorespunzătoare calitativ pe ruta B (RO)-Psachna (GRECIA), precum și a staționării în Grecia a celor 4 (patru) autospecializate tip cisterna, întocmind facturile fiscale .../31.08.2008 (refacturare transport ulei floarea soarelui - marfă returnată calitate necorespunzătoare --- to), respectiv nr. .../31.08.2008 (refacturare staționare camioane 4 unități).

Calitatea necorespunzătoare a produselor refuzate este dovedită de buletinele de analiză nr.../08/29.08.2008, respectiv 1.../ 01.09.2008, puse la dispoziția controlului în urma verificării încrucișate efectuate la S.C. N R S.R.L. (adresa nr. .../04.05.2011).

Prin răspunsul primit cu adresa nr. ..., înregistrată la AIF Vsub nr. .../04.07.2011 se confirmă realitatea celor prezentate mai sus, la nota de constatare întocmită fiind atașate documentele justificative de la S.C. N R SRL.

De asemenea au fost transmise xerocopii conforme cu originalul după CMR - urile aferente transporturilor de mărfuri necorespunzătoare calitativ, de unde rezultă locul expeditorului, destinatarul, locul încărcării, respectiv al descărcării mărfurilor, precum și informații referitoare la mijloacele de transport și conducătorii auto.

În vederea verificării realității operațiunilor derulate, care sunt și în legătură cu livrarea intracomunitară efectuată de S.C. "M" S.A. către partenerul ANE BG ---, s-a solicitat un control încrucișat și la transportatorul S.C. V Impex SRL prin adresa nr. ---/04.05.2011.

Din analiza tuturor faptelor și documentelor prezentate, rezultă că singurul răspunzător de calitatea necorespunzătoare a uleiului livrat este producătorul S.C. "M" S.A.

Deoarece transportul bunurilor a fost în sarcina S.C. N R S.R.L., (contract pentru transport încheiat cu S.C. V Impex S.R.L.), rezultă că aceasta a procedat la recuperarea cheltuielilor de transport efectuate în legătură cu un produs necorespunzător calitativ exclusiv din vina producătorului (S.C. "M" S.A.) iar cheltuielile de transport facturate de către S.C. N R S.R.L. reprezintă imputarea (recuperarea) acestora de la responsabilul de calitatea produselor (S.C. "M" S.A.) și prin urmare în mod eronat S.C. "M" S.A. a considerat suma de zzz lei cheltuială deductibilă fiscal, deoarece *nu a avut încheiat nici un contract de transport (nici cu S.C. N R S.R.L. și nici cu S.C. V Impex S.R.L.); contractul de vânzare-cumpărare încheiat cu S.C. N R S.R.L. prevede în mod expres clauze privind calitatea finală a produsului ulei brut de floarea soarelui, dar nu conține clauze referitoare la efectuarea transportului.*

Prin răspunsul formulat la întrebarea nr. 10 din Nota explicativă nr. 2 (prezentată echipei de inspecție fiscală la data de 19.07.2012), agentul economic nu justifică deductibilitatea fiscală a acestor cheltuieli, cu atât mai mult cu cât din conținutul celor explicate cu ocazia prezentării punctelor de vedere referitoare la proiectul de raport (prezentate la data de 27.07.2012, ora 15,00), rezultă "în mod evident că în sarcina S.C. "M" S.A. au căzut toate cheltuielile de transport privind acest lot de marfă necorespunzător calitativ".

Pentru justificare, societatea anexează actul adițional nr. 1 la contractul de vânzare-cumpărare nr.---/15.08.2008 (act adițional care nu poartă număr de înregistrare și care nu a fost transmis organului de inspecție fiscală prin Garda Financiară ca urmare a controlului încrucișat solicitat).

Din argumentele prezentate de către agentul economic nu rezultă justificarea înregistrării acestor cheltuieli ca și deductibile din punct de vedere fiscal, scopul decontării acestora de către S.C. N R S.R.L. fiind de recuperare a sumelor achitate în contul transportului efectuat cu mărfuri necorespunzătoare calitativ din vina exclusivă a producătorului.

În aceasta situație, pentru suma de zzz lei, organul de inspecție fiscală a apreciat că reprezintă cheltuială nedeductibilă fiscal, fiind înregistrată din culpa exclusivă a producătorului, respectiv a S.C. "M" S.A. fără a fi aferentă realizării de venituri

impozabile.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a apreciat că simpla existență a facturilor privind prestarea serviciilor de transport și staționare (factura nr. --/31.08.2008 și nr. --/312.08.2008) și înregistrarea lor în contabilitate, nu conferă acestor înscrisuri calitatea de document justificativ pentru înregistrarea ca și cheltuială deductibilă a sumei de zzz lei, cu atât mai mult cu cât din actul adițional nr. 1 prezentat rezultă imputarea contravalorii transportului și staționării aferente mărfurilor refuzate calitativ.

Față de cele de mai sus organul de inspecție fiscală a constatat că prin înregistrarea sumei de zzz lei cu titlu de cheltuială deductibilă fiscal, S.C. "M" S.A. a diminuat profitul impozabil obținut, la control rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de S11 lei, ca urmare a încălcării de către petentă a prevederilor art. 19, alim. (1), art. 21, alin. (1) și alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare de la 01.07.2008), art. 6, alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

b) În Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS ----/30.07.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. F-VS ----/30.07.2012, referitor la diferența de impozit pe profit în **sumă de S12 lei** aferent cheltuielilor nedeductibile stabilite la control în **sumă de zzz lei** reprezentând consum materii prime înregistrate în cont 601, contestate, organul de inspecție fiscală consemnează:

- în trim. IV-2008, S.C. "M" S.A. înregistrează aprovizionarea cu --- to semințe floarea soarelui provenită de la S.C.ETT S.R.L., CUI:1-----, astfel:

- F nr. ---/13.10.2008, în valoare totală de mmmm lei, din care baza în suma de zzzzzzzzz lei și TVA dedusă în sumă de S25 lei;

- F nr. ---/07.10.2008, în valoare totală de ...lei, din care baza în sumă de ----lei și TVA dedusă în sumă de S23 lei;

Pe facturi cât și pe avizele de însoțire a mărfii, furnizorul înscrie un cod eronat de înregistrare în scopuri de TVA a! cumpărătorului, respectiv RO ---2 în loc de RO ---3.

Având în vedere că documentele pe seama cărora s-a exercitat dreptul de deducere nu corespund prevederilor art. 155, alin.(5), din Legea nr. 571/2003 (în vigoare în anul 2008), organul de control a solicitat informații suplimentare prin nota explicativă nr. 2, înregistrată sub nr. ---/12.07.2012, (întrebarea nr. 11), ținând cont și de prevederile pct. 81¹, alin.(2) din Normele de aplicare a Legii 571/2003.

La data prezentării răspunsurilor solicitate (19.07.2012), agentul economic a prezentat xerocopii după cele două facturi (originale) emise de către S.C. ETT S.R.L., unde apare corectat codul de TVA al S.C. "M" S.A., cu mențiunea "corectat în perioada suspendării controlului", amprenta stampilei S.C. "M" S.A și semnătura directorului economic în dreptul modificării codului fiscal a! cumpărătorului.

În data de 27.07.2012, ora 15,00 a fost prezentat un alt rând de xerocopii după aceleași facturi (originale), conforme cu originalul, de data aceasta corectate prin tăierea codului fiscal al cumpărătorului înscris eronat, înscrierea codului corect, amprenta ștampilei furnizorului.

Analizând cele două rânduri de xerocopii prezentate de către agentul economic, organul de inspecție fiscală a concluzionat că facturile nu au fost corectate de către furnizorul emitent cu respectarea prevederilor legale, respectiv art. 159, lit. b) din Legea nr. 571/2003 și pct. 81², alin.(3) din H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 în vigoare la data încheierii inspecției fiscale.

De asemenea organul de inspecție fiscală a mai consemnat că, la data de 27.07.2012, din aplicațiile electronice ale ANAF rezultă următoarele informații despre furnizorul bunurilor respective:

- ultimul decont TVA depus este aferent lunii octombrie 2007;
- ultima declarație 100 depusă este aferentă lunii octombrie 2007;
- ultimul bilanț contabil depus este pentru anul fiscal 2007;
- nu a depus nici o declarație 101;

- nu a depus declarații informative ---;
- obiectul principal de activitate al S.C. ETT S.R.L. este "Transporturi rutiere de mărfuri" cod CAEN 4941.

Conform adresei ---/18.07.2012 transmisă de Garda Financiară București, înregistrată la A.I.F. V sub nr. ---/26.07.2012, rezultă că agentul economic nu funcționează la sediul social declarat și în aceasta situație, organul de control nu înțelege cum a fost posibilă corectarea prezentată.

Având în vedere ca înscrisurile prezentate nu au calitatea de document justificativ pentru deducerea de TVA, ținând cont și de Decizia V/2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, organul de inspecție fiscală a constatat că cheltuiala în sumă de 223.013,95 lei înregistrată de agentul economic cu ocazia dării în consum a semințelor de floarea soarelui respective, conform metodei FIFO (fișa de magazine -trim. IV -2008), este nedeductibilă fiscal, și ca urmare a majorat profitul impozabil cu suma dezzzz lei, cu consecința calculării diferenței de impozit pe profit în sumă de S12 lei, deoarece S.C. "M" S.A. a încălcat următoarele prevederi legale:

- art. 155 alin. (5) lit. e), art. 154 alin. (1) și alin. (5) lit.a), art. 19 alin. (1) și alin. (2), art. 21 alin. (1), art. 21, alin. (4), lit. f) și art. 159 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare cu 01.07.2008);

coroborat cu prevederile pct. 44 și pct. 81² alin. (3)" din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție.

c) Referitor la suma de S14 lei impozit pe profit aferent bazei impozabile în sumă de xxxxxx lei, prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-VS ----/ 30.07.2012 în baza căruia s-a emis Deciziei de impunere nr. F-VS ----/30.07.2012, organul de inspecție fiscală consemnează:

Diferența de venituri impozabile în sumă de xxxxxx lei, aferente diferențelor de cheltuieli înregistrate în cont 601 cont 607 la descărcarea din gestiune ocazionată de vânzarea produsului "floarea soarelui" către S.C. HS.R.L. Iași provine din faptul că:

- S.C. "M" S.A. a achiziționat cu factura nr. 000---/03.12.2010, furnizor S.C. "V" S.R.L. CUI RO ---, cantitatea de ---to floarea soarelui la prețul de 1.850 lei/to, în valoare totală de --- lei, din care baza în sumă de B3 lei și TVA dedusă în sumă de ... lei. Recepția a fost efectuată la data de 03.12.2012, în gestiunea baza Tg. F în contul 357 "Mărfuri aflate la terți", conform NIR nr. ---, pentru cantitatea de --- kg. la prețul de 1,85 lei/kg. și în gestiunea T... siloz, în contul 301 "Materii prime", conform NIR --- pentru cantitatea de ---kg. la prețul de 1,85 lei/kg, așa cum rezultă din fișa de magazie prezentată de agentul economic în format electronic (pag. 6 și 79) și din ROegistrul jurnal din luna decembrie 2010 (pag. 5 și 6), astfel:

301 = 401 cu suma de B31 lei;

357 = 401 cu suma de B32 lei.

- La data de 06.12.2010, cu factura seria MVS nr. ---, întreaga cantitate de semințe floarea soarelui de --- kg. a fost livrată către S.C. H S.R.L. Iași, dar la prețul de vânzare diminuat de 1,80 lei/kg (respectiv 1.800 lei/to), rezultând valoarea totală de --- lei, din care baza în sumă de yy lei și TVA colectată în sumă de ---lei.

- Scăderea din gestiune a fost efectuată din cantitățile recepționate la data de 03.12.2012 la prețul de 1,85 lei/kg. Deși agentul economic a afirmat că utilizează metoda FIFO (primul intrat primul ieșit) pentru scăderea din gestiune, în această situație a aplicat metoda LIFO (ultimul intrat primul ieșit), încălcând prevederile O.M.F.P. nr. 3055/2009 pct. 161, 162. și a efectuat înregistrările contabile:

601 = 301 cu suma de B31 lei;

607 = 357 cu suma de B32 lei, (Registrului jurnal -decembrie -2010.

- Prin aceste înregistrări, agentul economic a influențat rezultatul fiscal al exercițiului financiar 2010, în sensul diminuării cu suma de xxxxxx lei.

- Prin nota explicativă nr. 2 (înregistrată sub nr. --/12.07.2012 și înmănată echipei de inspecție fiscală la data de 19.07.2012), agentul economic afirmă că factura nr.

000---- a fost eronat înregistrată pe data de 03.12.2010, corectă fiind data de 08.12.2010, menționând că floarea soarelui achiziționată la data de 08.12.2010 (marfa recumpărată) a fost consumată în luna decembrie 2010, fără a interveni implicații fiscale.

Agentul economic și-a exprimat punctul de vedere referitor la această tranzacție în data de 27.07.2012, făcând mențiuni doar la erorile de înregistrare cronologică, fără a menționa efectul fiscal al cheltuielilor mai mari aferente veniturilor obținute.

Bonul de consum nr. --- din 31.12.2010 invocat de către agentul economic ca justificare a consumurilor efectuate în luna decembrie 2010, nu are relevanță fiscală în operațiunea prezentată, acesta fiind înregistrat în gestiunea materii prime, cont 301 (pag. 38-39 și pag. 66-67 din fișa de magazie pentru semințe floarea soarelui).

Având în vedere cele prezentate organul de inspecție fiscală a reconsiderat din punct de vedere fiscal tranzacția în baza prevederilor art. 6 din O.G. nr. 92/ 2003 și al art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 încadrând diferența în sumă de xxxxxx lei cu titlu de alte venituri din exploatare, venituri impozabile conform codului fiscal.

Prin înregistrarea sumei de xxxxxx lei cu titlu de cheltuieli deductibile fiscal ca urmare a descărcării gestiunilor, S.C. "M" S.A. a diminuat profitul impozabil cu aceeași sumă, rezultând o diferență de impozit pe profit stabilită la control în sumă de S14 lei, ca urmare a încălcării următoarelor prevederi legale:

- art. 19 și art. 21, alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (în vigoare de la data de 25.10.2010);

- pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru diferența suplimentară stabilită la control cu titlul de impozit pe profit în sumă de S9 lei, organul de inspecție fiscală a calculat, în baza prevederilor art. 119, 120 și 120¹ dobânzi în sumă de S30 lei și penalități de întârziere în sumă de S3 lei.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS ----/30.07.2012 se consemnează că în perioada 01.03.2011-24.07.2012 (perioade de suspendare 18.05.2011 -18.07.2011, 18.09.2011-16.07.2011 și 18.07.2011-18.09.2011) au fost supuse verificării următoarele DNOR soluționate cu control ulterior:

crt.	Nr./data decont	Perioada	Suma
1	---/25.08.2008	01.112007-31.07.2008	----
19	---/11.11.2010	01.10.2010-31.10.2010	----

Conform constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală, taxa pe valoarea adăugată de plată, contestată în sumă de S4 lei se compune din:

a) suma de S18 lei - TVA colectată stabilită diferență la control pentru perioada 01.08.2008-30.09.2008, deoarece agentul economic verificat nu a prezentat documentele justificative pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrării intracomunitare efectuate către MGE- BG ---.

În fapt, în luna august 2008, agentul economic a înregistrat efectuarea unei livrări intracomunitare de bunuri către MGE -BG --- (... to ulei rafinat de floarea soarelui la prețul de 1.450 usd/to) în valoare de ...lei pentru care, la control a prezentat invoice nr. ---/22.08.2008, CMR (exemplarul 2), contractul nr. --/22.08.2008.

În baza art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală a întocmit o solicitare SCAC 2004 către statul membru BG prin care s-au solicitat informații privind recepția mărfurilor.

din răspunsul primit de la autoritățile fiscale bulgare, transmis prin Biroul Central de Legături cu adresa nr.1---/07.09.2011, înregistrată la A.I.F. Vsub nr. ---/07.09.2011, organul de inspecție fiscală a concluzionat că;

- bunurile nu au fost efectiv primite de partenerul bulgar;
- achiziția nu a fost plătită;
- TVA nu a fost declarată ca achiziție intracomunitară;

- achiziția nu a fost efectuată de persoana impozabilă bulgară;
- nu este disponibilă recepția mărfurilor;
- reprezentantul companiei bulgare, Nicolai Tsvetanov Hristov a declarat că nu a efectuat nici o tranzacție cu parteneri străini, inclusiv români;
- mijlocul de transport înscris în CMR cu nr. de înmatriculare ...BP, EB...EA este deținut de B OOD, cu VAT---Gabrov, obiectul de activitate al acestei societăți fiind producția de uleiuri și grăsimi brute;
- din declarația scrisă dată de reprezentantul B OOD rezultă că vehiculul cu nr. de înmatriculare ...BP, EB---EA a fost dat prin contract internațional de cooperare la S.C. --- Drinks S.R.L. RO.....

Concomitent, organul de inspecție fiscală a solicitat informații și de la Inspectoratul General al Poliției de Frontieră - Centrul Comun de Contact Româno-Bulgar Giurgiu iar din răspunsul primit cu adresa nr. ---/16.06.2011, înregistrată la A.I.F. V sub nr.----/16.06.2011 a concluzionat că autovehiculul cu nr. de înmatriculare EB ---AH nu figurează intrat în BG prin trecerea frontierei româno-bulgare în perioada 22.08.2008-27.09.2008.

Totodată, din analiza documentelor financiar contabile ale S.C. "M" S.A.. organul de inspecție fiscală a observat că plata nu s-a efectuat din contul bancar al clientului ci prin depunere de numerar direct în contul unității nr. ---, deschis la ----S.A. -Agenția Ialomița de către cetățeanul bulgar Z N la data de 27.08.2008 care nu este nici reprezentantul clientului bulgar nici al transportatorului.

În raport de cele de mai sus, organul de inspecție fiscală a concluzionat că nu a avut loc o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA conform art. 143 alin. (2) Cod fiscal (S.C. "M" S.A. nu a făcut dovada că marfa a părăsit RO și a ajuns în statul membru BG, nu a prezentat un cod valid de TVA al cumpărătorului la data efectuării livrării iar factura prezentată nu a putut fi identificată în mod unic și nu cuprindea toate informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 alin. (5) Cod fiscal, că în fapt, operațiunea înregistrată reprezintă o livrare internă de bunuri, impozabilă din punct de vedere al TVA cu cota de 19%, și, în baza prevederilor art. 155 alin. (5) lit. a) și n), art. 128 alin. (1) și alin. (9), art. 143 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 5 alin. (1) și Anexa 4 din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și art. 10 alin. (1) din OMFP nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (19 lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Anexa 1, a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de S18 lei.

b) suma de S19 lei, reprezentând TVA colectată stabilită diferență control, deoarece agentul economic nu a prezentat toate documentele justificative pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrării intracomunitare efectuate către ANE - BG --- .

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că la data de 15.08.2008, S.C. "M" SA a încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.--- privind vânzarea unei cantități de --- to ulei brut de floarea soarelui vrac, recolta 2008 către S.C. N R S.R.L. CUI: RO --- și a întocmit factura fiscală nr. --/20.08.2008 în valoare totală de ---- lei din care TVA în sumă de ----lei (pentru toată cantitatea) și din cantitatea facturată a fost livrată efectiv cantitatea de ...to în zilele de 20 și 22 august 2008 în baza a 7(șapte) avize de însoțire a mărfii.

Pentru a stabili realitatea acestor tranzacții, organul de inspecție fiscală a solicitat prin adresa nr. ---/04.05.2011, efectuarea unui control încrucișat la S.C. N R S.R.L. iar din răspunsul primit și înregistrat sub nr. ---/04.07.2011 a rezultat că:

- în vederea efectuării unor livrări intracomunitare, în numele său, S.C. N R S.R.L. a încheiat contractul de transport auto nr. ---/04.08.2008 cu S.C. V SRL CUI: RO--, pentru transportul a --- to ulei brut cu autospecializate pe ruta: B (RO) – Psachna

(Grecia)

- S.C. N R S.R.L. a întocmit un număr de 7(șapte) invoice-uri (...-... și...-...) în zilele de 20 și 22 august 2008 pentru livrarea intracomunitară a cantității de --- to ulei brut de floarea soarelui vrac, către SyHs SA 46, str.....s Grecia (condiție livrare CIP-fabrica SyHs Psachna, însă, o parte din această cantitate, respectiv --- to ulei, a fost refuzată, pe motiv că nu îndeplinește condițiile din punct de vedere al calității și la data de 29.08.2008, refuzul a fost consemnat în scris în CMR-urile mijloacelor de transport (IL----/20.08.2008, IL ----/20.08.2008, F.N./22.08.2008 și F.N. /22.08.2008

În această situație S.C. N R S .R.L. procedează astfel:

- întocmește către clientul său grec un număr de 4 (patru) Invoice-uri de anulare: nr. ---/29.08.2008, ---/29.08.2008, ---/29.08.2008 și ---/29.08.2008, cu mențiunea "goods returned to RO due to the quality" (marfă returnată în RO datorită calității) solicită furnizorului său din RO, respectiv S.C. "M" S.A. să întocmească factura de ștorno a cantității de ---- to ulei (din care --- to reprezentând marfă nelivrată și --- to marfă necorespunzătoare calitativ), iar S.C. "M" S.A. întocmește factura de ștornare nr. ---/31.08.2008 în valoare totală de --- lei, din care TVA deductibilă în sumă de minus 7-----,02 lei;

- refacturează furnizorului S.C. "M" S.A. contravaloarea transportului mărfii necorespunzătoare calitativ pe ruta B (RO)-Psachna (GRECIA), precum și a staționării în Grecia a celor 4 (patru) autospecializate tip cisterna, întocmind facturile fiscale 499/31.08.2008 (refacturare transport ulei floarea soarelui -marfă returnata – calitate necorespunzătoare --- to), respectiv nr. 500/31.08.2008 (refacturare staționare camioane 4 unitati).

La data de 27.08.2008, S.C. "M" S.A. înregistrează livrarea intracomunitară de ulei brut de floarea soarelui în cantitate de --- to către un client din BG (țara prin care marfa refuzată trecea către RO) -ANE cu sediul în Plodviv (preț unitar 1288 usd/to) și pentru justificarea scutirii de TVA prezintă la control următoarele documente:

- invoice nr. 1---2-1---5/27.08.2008 întocmite către ANE - BG ---, (condiție de livrare CPT Plovdiv BG);

- 4 (patru) CMR-uri fără număr din 28.08.2008, având pretipărit transportatorul S.C. V Impex S.R.L., la expeditor fiind menționată S.C. "M" S.A. iar la destinatar ANE - BG ---, (condiție de livrare CPT Plovdiv BG)

Luând în considerare faptul că aceeași cantitate de ulei (--- to) a fost refuzată calitativ de către clientul grec al S.C. N R S.R.L., refacturarea contravalorii transportului și a staționării achitate de către S.C. N R S.R.L. către S.C. "M" S.A., organul de inspecție fiscală a solicitat informații suplimentare atât din țară cât și din BG, concluzionând:

- S.C. N R S.R.L a efectuat livrarea intracomunitară a cantității de ---- to ulei floarea soarelui vrac provenită de la S.C. "M" S.A., urmată de refuzul cantității de --- to.

- S.C. V IMPEX S.R.L. nu a efectuat, în perioada menționată transporturi auto de mărfuri pentru S.C. "M" S.A., în relația acesteia cu firma din BG; cele 4 CMR-uri nu au fost emise de societate.

- în luna aprilie 2011 prin SCAC 2004 autoritățile fiscale bulgare au sesizat statul român în legătură cu tranzacții efectuate de către S.C. "M" S.A. cu ANE BG cu privire la faptul că vehiculele înscrise în CMR-uri nu au trecut frontiera.

În urma investigațiilor efectuate la diferite autorități din RO a rezultat:

- transportatorul S.C. V Impex SRL nu a efectuat, în perioada menționată transporturi auto de mărfuri în beneficiul S.C. "M" S.A. în relația acesteia cu firme din BG;

- poliția de frontieră nu confirmă înregistrarea în evidențele sale, a mijloacelor de transport înscrise în cele 4 CMR-uri;

- banca beneficiarului nu poate furniza informații privind nr. contului bancar și al deținătorului acestuia din care s-a ordonat plata către S.C. "M" S.A.;

- S.C. "M" S.A. nu a încheiat un contract de vânzare-cumpărare pentru livrările

de mărfuri efectuate către ANE;

-condiția de livrare înscrisă în cele 4 facturi, respectiv CPT Plovdiv BG este nereală, deoarece furnizorul nu a făcut dovada transportului, prin prezentarea vreunui contract/comandă pentru aceste produse și nici nu face dovada achitării transportului.

Totodată organul de inspecție fiscală susține că achitarea de către S.C. "M" S.A. către S.C. N R SRL a contravalorii facturilor de transport și staționare pentru cele patru autovehicule nu reprezintă justificarea transportului efectuat în relația cu ANE deoarece acesta a fost plătit pentru ruta B Psachna (Grecia) cu titlul de imputație (recuperare cheltuieli efectuate din culpa exclusivă a producătorului) iar în situația în care marfa necorespunzătoare calitativ refuzată de către clientul grec ar fi fost descărcată la alt beneficiar ulterior, aceleași CMR-uri întocmite de către S.C. V IMPEX SRL în relația cu N R SRL ar fi conținut și locul final de descărcare al mărfii, confirmat de recepționarea ei de către ultimul beneficiar, fapt care nu rezultă din documentele puse la dispoziție de către Garda financiară ca urmare a controalelor încrucișate efectuate.

Prin urmare, după analiza tuturor documentelor puse la dispoziție de agentul economic precum și a informațiilor furnizate de autoritățile solicitate, organul de control a concluzionat că S.C. "M" S.A. a aplicat eronat prevederile art. 143 alin. (2) Cod Fiscal și a apreciat că în fapt a avut loc o livrare internă impozabilă cu TVA în cota de 19% rezultând o bază impozabilă suplimentară în sumă de zzzzzzzz lei și implicit TVA de plată în sumă de S19 lei.

c) suma de S22 lei, reprezentând TVA deductibilă stabilită diferență control pentru perioada 01.10.2008-28.02.2009, de către organele de inspecție fiscală;

Prin decizia de impunere nr. F-VS ----/30.07.2012 s-a consemnat:

- în luna octombrie 2008 S.C. "M" S.A. a achiziționat cantitatea de --- to semințe floarea soarelui de la S.C. ETT S.R.L. CUI: 1---- cu:

1. Factura fiscală nr. ---/07.10.2008, în valoare totală de mmm lei, din care baza în sumă de zzzzzzzz lei și TVA dedusă în sumă de S23 lei;

2. Factura fiscală nr. ---/13.10.2008, în valoare totală de mmmm lei, din care baza în sumă de zzzzzzzzzz lei și TVA dedusă în sumă de S25 lei.

-pe facturile respective, dar și pe avizele de însoțire a mărfii, furnizorul a înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului RO ---2 și nu RO ---3 cel aparținând S.C. "M" S.A.;

- în data de 19.07.2012 societatea verificată a prezentat xerocopii după cele două facturi unde apărea codul de înregistrare în scopuri de TVA corectat *prin modificarea cifrei 2 în trei, cu mențiunea "corectat în perioada suspendării controlului", amprenta ștampilei S.C. "M" S.A. și semnătura directorului economic;*

- în data de 27.07.2012 ora 15 au fost prezentate un alt rând de xerocopii, conforme cu originalul, corectate prin tăierea codului de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului înscris eronat, înscrierea corectă a acestuia și amprenta ștampilei furnizorului.

Ca urmare organul de inspecție fiscală a ajuns la concluzia că facturile analizate nu au fost corectate de către emitent în conformitate cu prevederile art. 159 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pct. 81² alin. (3) din H.G. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal cu modificările și completările ulterioare și, în acest context, dar și ținând seama de faptul că din aplicațiile electronice ale ANAF a constatat că furnizorul nu a depus nici o declarație fiscală sau bilanț din anul 2007, S.C. "M" S.A. care a încălcat prevederile art. 146 alin. (1) lit.a), art. 155 alin. (5) lit.e) și art. 154 Cod fiscal, nu poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S22 lei.

d) suma S24 lei, reprezentând TVA deductibilă, diferență la control, pentru care S.C. "M" S.A., nu are drept de deducere deoarece furnizorul intracomunitar nu confirmă livrarea.

Prin decizia de impunere contestată se consemnează:

- în luna ianuarie 2009 S.C. "M" S.A. a înregistrat o achiziție intracomunitară de

bunuri de la A LTD -GB---, pentru care a aplicat "taxarea inversă" iar pentru justificare a prezentat:

- Invoice nr. --- din 14.01.2009;
- CMR;
- Nota de intrare – recepție nr.---/14.01.2009.

Constatând că au apărut diferențe mari între livrările declarate de către furnizorul intracomunitar și achizițiile de la acesta declarate de S.C. "M" S.A. prin Declarațiile recapitulative 390 depuse la organul fiscal teritorial, precum și pentru verificarea realității acestor tranzacții intracomunitare organul de inspecție fiscală a procedat la întocmirea formularului SCAC 2004, înaintat Biroului Central de Legături cu adresa nr. 3023/28.07.2011, prin care s-a solicitat verificarea relațiilor comerciale din perioada 2008-2009 dintre cei doi parteneri.

Cu adresa nr. ---/07.12.2011, autoritățile engleze au furnizat informațiile solicitate, din care rezultă că pentru perioada supusă anchetei, A LTD Anglia a emis un număr de 9 (nouă) facturi și un Credit Note (atașate răspunsului împreună cu situația clientului "M" S.A.

Din analiza informațiilor furnizate de autoritățile solicitate, în corelație cu datele din evidența contabilă a S.C. "M" S.A., organul de inspecție fiscală a concluzionat:

- furnizorul A LTD Anglia nu a emis către S.C. "M" S.A. factura invoice nr. ---/14.01.2009 reprezentând ulei de somon în valoare de 60000 euro, documentul nefiind confirmat de furnizor;

- există neconcordanțe între data înscrisă pe factură (14.01.2009), data operării în contabilitate (06.01.2009) și data notei de recepție (06.01.2009 pentru un document din 12.01.2009);

În data de 27.07.2012, societatea a prezentat corespondența proprie cu autoritatea fiscală din Anglia (și în traducere autorizată) din care rezultă că partenerul englez a fost sancționat pentru declararea cu întârziere a veniturilor realizate aferente facturii nr. --- (în anul 2010) și totuși, în răspunsul primit la solicitarea SCAC 2004 nr. 3023/08.12.2011, autoritățile fiscale engleze confirmă numai cele 9 (nouă) facturi și un credit note, la factura nr. --- nefăcând nici o referire.

Având în vedere informațiile comunicate de autoritățile engleze în corelație cu cele identificate cu ocazia controlului, organul de inspecție fiscală a considerat că nu a intervenit faptul generator pentru livrarea intracomunitară în valoare de 130.284 lei (60000 euro) și în consecință nu a intervenit nici faptul generator pentru achiziția efectuată în R, rezultând că această operațiune nu reprezintă o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care se aplică "taxarea inversă" fapt pentru care suma de S24 lei, conform art. 135, alin. (1) și (2) art. 145 alin. (1), art. 146 alin.(1)lit.e), art. 151 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 17 H.G. nr. 44, este nedeductibilă.

e) suma de S26 lei, TVA suplimentară de plată aferentă unei baze impozabile suplimentare în sumă de xxxxxx lei stabilită de organul de inspecție fiscală în legătură cu tranzacția dintre S.C. "M" SA și S.C. H S.R.L. Iași din decembrie 2010.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. "M" S.A.:

- a achiziționat cu factura 000---/03.12.2010, furnizor S.C. "V" SRL CUI: RO --- cantitatea de --- to floarea soarelui la prețul de 1.85 lei/to (în valoare de --- lei din care TVA dedusă în sumă de 7--- lei).

- la data de 06.12.2010, cu factura seria MVS nr.--- a vândut întreaga cantitate de --- to semințe de floarea soarelui către S.C. S.C. H S.R.L. Iași la prețul de 1800 lei/to (valoarea totală a facturii= ---- lei din care TVA colectată în sumă de 7---00 lei).

- descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute s-a efectuat la prețul de achiziție, respectiv 1800 lei, rezultând, în raport cu cheltuielile cu costul mărfurilor vândute înregistrate, un venit impozabil neevidențiat în sumă de xxxxxx lei (---*-yy lei = xxxxxx lei) pentru care, la control s-a stabilit diferența de TVA colectată în sumă de S26 lei, considerându-se că S.C. "M" S.A. a pus această sumă la dispoziția partenerului său cu titlul gratuit, operațiune ce se califică ca operațiune asimilată livrării de bunuri cu plată

conform prevederilor art. 128, alin. (1) și alin. (4), lit. b) și art. 1----- alin. (1) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 10.09.2010).

Pentru diferențele de obligații fiscale cu titlul de taxă pe valoarea adăugată în sumă de S29 lei, organul de inspecție fiscală a calculat dobânzi și penalități de întârziere la plată în sumă totală de S5+S6 lei din care suma de S5 lei cu titlul de dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată și suma de S6 lei – penalități de întârziere în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

C. Referitor la impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de S6 lei

Perioada verificată: 01.12.2006-31.12.2010.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. FVS -----/30.07.2012 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. F VS -----/30.07.2012 s-au consemnat următoarele:

- pentru întreaga perioadă supusă controlului agentul economic nu a repartizat din profit nici o sumă la dividende, repartizarea făcându-se la Alte rezerve-cont 1068.

- diferența de bază impozabilă stabilită în plus în sumă de &&& lei a rezultat datorită faptului că s-a constatat că la data de 31.12.2010, agentul economic înregistrează avansuri de trezorerie nejustificate în sumă de ---- lei, pentru care nu a putut prezenta argumente legale privind nerestituirea la casierie, în termenul legal.

Din analiza documentelor puse la dispoziția organului de control a rezultat că:

a) în perioada 2008-31.12.2010, un număr de 6 (șase) persoane cu statut de angajați ai S.C. "M" S.A. au ridicat din casieria unității diverse sume de bani, cu titlul de avansuri de trezorerie, evidențiate în debitul contului 542, sume ce au fost în continuă creștere, fără a fi justificate în termenul legal, astfel.

1. B.C. - acționar, director economic: an 2008 - suma de ... lei; an 2009 - suma de ... lei; an 2010 suma de ... lei;

2. HL - acționar, administrator, director general: an 2008- suma de .. lei; an 2009 suma de .. lei; an 2010— suma de ... lei;

3. L. V. - salariat: an 2008 - suma de ... lei; an 2009 suma de ... lei; an 2010 - suma de .. lei;

4. B. M. -salariat: an 2009 - suma de ...lei; an 2010 - suma de .. lei;

5. M. S. M. - director: an 2008 - suma de ...lei; an 2009 -suma de ... lei; an 2010 suma de .. lei;

6. I. C.- salariat: an 2010 suma de lei;

b) la sfârșitul anilor fiscali sumele semnificative ridicate de aceste persoane și nejustificate au fost : 2008-.. lei; 2009 - lei; 2010 - .. lei.

c) pentru perioada 2008-2010 sumele nejustificate au înregistrat o creștere substanțială la 31.12.2009, o ușoară descreștere în anul 2010, însă în perioada 2011-31.05.2012 au crescut semnificativ, de la ... lei la ... lei la 31.12.2011.

Organul de inspecție fiscală a constatat, din documentele financiar contabile prezentate că S.C. "M" S.A. nu a dispus nici o măsură pentru recuperarea acestor sume, nu a procedat la calcularea de penalități și nu a înființat popriri pe drepturile salariale, în fapt nu a aplicat și nu a respectat nici una din măsurile dispuse prin Decretul nr. 209/1976 privind Regulamentul operațiunilor de casă și ca atare la data de 31.12.2010, a reținut că suma de ... lei (avansuri nejustificate și nerestituite) a fost scoasă din circuitul financiar al unității, nemaiparticipând în nici un fel la obținerea de venituri impozabile, plată furnizori, restituire credite, etc.

În baza prevederilor art. 6 și art. 94, alin. (1) și (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, exercitându-și dreptul de apreciere prin constatarea și investigarea fiscală a actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției, controlul a concluzionat că avansurile de trezorerie ridicate și nerestituite în termenele legale sunt imprumuturi mascate acordate unor persoane și astfel, în baza prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003

privind Codul fiscal (în vigoare de la 25.10.2010), a apreciat că la data de 31.12.2010, au fost ridicate sume bani în valoare delei în beneficiul persoanelor menționate mai sus, cu eludarea plății impozitului, creându-se aparența plății unor avansuri de trezorerie.

Pentru toate argumentele prezentate mai sus, organul de control a concluzionat că suma de 254.126 lei, ridicată efectiv și nejustificată, reprezintă sumă asimilată dividendelor nete ridicate, aferentă sumei brute de &&& lei, la care corespunde un impozit pe dividende stabilit diferență control în sumă de S6 lei, ca urmare a aplicării prevederilor l art. 11, alin. (1), art. 7, pct. 12, precum și art. 67, alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal (în vigoare cu 25.10.2010).

Pentru diferențele rezultate la impozitul pe venitul din dividende aferente perioadei verificate, în suma de S6 lei, organul de control a calculat obligații fiscale accesorii astfel:

- dobânzi de întârziere în valoare totală de S7 lei și penalități de întârziere în suma de S8 lei (15%), calculate pentru perioada 26.01.2011 - 25.07.2012, în conformitate cu prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.119, art.120 și art.120¹.

III. Având în vedere actele și documentele dosarului, susținerile contestatoarei în raport de prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

S.C. "M" S.A. cu sediul social în municipiul B, str. ----- nr. -----, județul V, număr de înmatriculare la O.R.C. J-----/-----/2002, CUI ----- contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS ----- din 30.07.2012 emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. F-VS -----/30.07.2012 întocmite de către Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală II din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V pentru suma de deS lei, astfel:

- S1 lei – impozit pe profit;
- S2 lei – dobânzi impozit pe profit;
- S3 lei – penalități de întârziere impozit pe profit;
- S4 lei – taxă pe valoarea adăugată;
- S5 lei – dobânzi taxă pe valoarea adăugată;
- S6 lei – penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată;
- S6 lei – impozit dividende;
- S7 lei – dobânzi impozit dividende;
- S8 lei – penalități de întârziere impozit dividende;

A. Referitor la impozitul pe profit:

Perioada verificată:01.10.25006-31.12.2010.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. F-VS -----/30.07.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS -----/30.07.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit baza impozabilă suplimentară în sumă de xxx lei careia îi corespunde un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de S9 astfel:

- 349.096 lei- majorare bază de impunere; impozit pe profit aferent = S1 lei;
- - 20.876 lei - diminuare bază impozabilă; impozit e profit aferent= -3.340 lei.

**B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată:
perioada verificată: 01.11.2006-31.12.2010**

Prin raportul de inspecție fiscală nr. F-VS -----/30.07.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS -----/30.07.2012, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de S29 lei din care societatea contestă suma de S4 lei iar la impozitul pe profit contestă parțial decizia de impunere pentru baza de impunere suplimentară în sumă de ---- lei și impozitul pe profit aferent în sumă de S1 lei.

a) Referitor la suma de zzz lei căreia îi corespunde un impozit pe profit în sumă de S11 lei reprezentând cheltuieli de transport neadmise la deducere în anul 2008:

Cauza supusă soluționării DGFP Vprin Compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă S.C. "M" S.A. datorează la bugetul de stat obligația fiscală suplimentară în sumă de S11 lei cu titlu de impozit pe profit în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă că serviciile de transport mărfuri au avut loc în realitate.

În fapt, organul de inspecție fiscală a considerat că cheltuielile de transport și staționare în sumă de zzz lei înregistrate de S.C. "M" SA în baza facturilor nr. --- și --- din 31.08.2008 emise de S.C. N R S.R.L. sunt nedeductibile fiscal în baza prevederilor art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și a stabilit diferența de plată la impozitul pe profit în sumă de S11 lei.

Societatea contestă această măsură arătând că cheltuielile facturate de S.C. N R SRL. au intrat în sarcina sa fiind aferente transportului cantității de --- to ulei floarea soarelui refuzat calitativ de către SyH SA (Grecia) și staționării mijloacelor de transport pe ruta RO-Grecia și retur Grecia -BG RO.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că la data de 15.08.2008 S.C. "M" S.A. a încheiat cu S.C. N R S.R.L. CUI RO--- contractul de vânzare-cumpărare nr.--- pentru livrarea cantității de --- to ulei brut de floarea soarelui vrac, recolta 2008, în data de 20.08.2008 a întocmit, factura nr. -- în valoarea de 793.968 lei din care TVA în sumă de ---- lei reprezentând contravaloarea celor --- to ulei, în zilele de 20 și 22 august 2008 a livrat efectiv cantitatea de --- to pe baza a 7 (șapte) avize de însoțire marfă.

Transportul mărfurilor a fost efectuat de către S.C. V IMPEX SRL CUI RO-- conform contractului de transport auto nr. --/04.08.2008 încheiat între S.C. V IMPEX SRL și S.C. N R S.R.L. pentru transportul cantității de --- to ulei brut pe ruta B /Ț-- (Ro) Psachna (Grecia) – Sy H SA.

În baza facturilor invoice nr. --/20.08.2008, nr. --/20.08.2008, nr. --/20.08.2008, nr. ----/22.08.2008, nr. --/22.08.2008, nr.---/22.08.2008, nr. --/22.08.2008, S.C. N R SRL a efectuat livrarea intracomunitară a cantității de 1-- to ulei floarea soarelui vrac către SyHS S.A., din care cantitatea de --- to a fost refuzată calitativ pe care a convenit cu reprezentanții S.C. "M" S.A. să o pună la dispoziția acesteia din urmă

Ca urmare, S.C. N R SRL a ștornat livrarea către S.C. Sy HS SA (Grecia) a cantității de --- to ulei floarea soarelui, a solicitat de la S.C. "M" S.A. factura de ștornare a cantității de --- to ulei (--- to refuz calitativ + -- to ulei nelivrat și a refacturat către aceasta din urmă cheltuieli de transport și staționare în sumă de zzz lei (factura nr.---/31.08.2008 în sumă de ----.--- lei și factura nr. --/31.08.2008 în sumă de--- lei).

S.C. "M" S.A. a întocmit factura de ștornare nr. ---/31.08.2008 pentru cantitatea de -- to ulei floarea soarelui în valoare totală de --- lei din care TVA în sumă de 78.8----,02 lei, acceptă și înregistrează ca și cheltuială deductibilă suma de zzz lei reprezentând cheltuieli de transport și staționare.

În urma analizei documentelor puse la dispoziție de către societate a informațiilor din Nota de constatare seria B nr.---/23.06.2011 și a documentelor (xecopiilor conforme cu originalul) transmise de Garda Financiară Secția Municipiului București cu adresa nr. --, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Vsub nr. --/04.07.2011, organul de inspecție fiscală a concluzionat că pentru cheltuielile de transport și staționare în sumă de zzz lei care nu sunt aferente veniturilor impozabile, S.C. "M" S.A. nu are drept de deducere la calculul impozitului pe profit deoarece realitatea executării serviciilor respective nu poate fi dovedită cu documente justificative legal întocmite.

În drept, Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

“ART. 19

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din

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

ART. 21

“Cheltuieli

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

Din textele de lege mai sus citate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile; sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile; cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sunt nedeductibile fiscal.

În soluționarea favorabilă a cauzei nu poate fi reținută susținerea contestatoarei conform căreia are drept de deducere la calculul impozitului pe profit a cheltuielilor în sumă de zzz lei deoarece acestea au fost înregistrate ca și venituri impozabile de către S.C. N R SRL iar impozitarea și la S.C. "M" S.A. ar însemna o dublă impunere deoarece conform prevederilor legale mai sus citate, pentru a fi deductibile cheltuielile înregistrate trebuie să fie aferente veniturilor impozabile și să existe un document justificativ întocmit potrivit legii prin care să se facă dovada efectuării operațiunii ori din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei nu se poate reține că S.C. "M" S.A. deține documente care să dovedească realitatea prestării serviciilor facturate.

Nu poate fi reținută nici trimiterea contestatoarei la prevederile dispozițiilor pct. 22 și 23 lit.d) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare conform cărora:

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

23. În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:

d) penalitățile de întârziere și daunele-interese, stabilite, potrivit legii, în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente, sunt cheltuieli deductibile, respectiv venituri impozabile pe măsura înregistrării lor;” deoarece conform contractului de transport auto nr.---/04.08.2008 încheiat între S.C. V IMPEX SRL și S.C. N R S.R.L. cheltuielile de transport pentru cantitatea de --- to ulei floarea soarelui pe ruta R Grecia sunt suportate de S.C. N R S.R.L, S.C. "M" SA a încheiat numai contractul pentru vânzarea cantității de --- to ulei floarea soarelui pe care era obligată să o pună la dispoziția cumpărătorului de la sediul din B, respectiv cel din Ț-i.

Totodată suma de zzz lei, nu poate fi încadrată în categoria cheltuielilor deductibile de natura *penalităților de întârziere sau daunelor-interese, stabilite, potrivit legii, în cadrul contractelor economice încheiate* din moment ce în contractul de vânzare-cumpărare nr.---/15.08.2008 nu au fost prevăzute iar actul adițional nr. 1 la contractul de vânzare cumpărare nr.---/15.08.2008 nu poate fi considerat document întocmit conform legii pentru a avea calitatea de document justificativ deoarece nu poartă antetul părților contractante, nu este datat, nu poartă un număr de intrare nici la cumpărător nici la vânzător și nu a fost transmis organului de inspecție fiscală

prin Garda Financiara ca urmare a controlului încrucișat efectuat care a trimis copii după documentele existente la S.C. N R SRL.

Invocarea de către contestatoare în favoarea sa a soluției date de CEJ în cauza 342/1987 nu poate fi reținută atâta timp cât nu face dovada celor susținute, ori conform art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare: *(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*"

Față de cele de mai sus se reține că în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală a considerat cheltuielile în sumă de zzz lei ca fiind nedeductibile fiscal, a majorat baza de impunere cu consecința determinării diferenței suplimentare de plată la impozitul pe profit în sumă de S11 lei și pe cale de consecință contestația pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

b) Referitor la obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă de S31 lei din care impozit pe profit în sumă de S12 lei și a taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de S22 lei aferente cheltuielilor nedeductibile fiscal în sumă de dezzzz lei:

Cauza supusă soluționării DGFP Vprin Compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă în mod corect și legal au fost stabilite în sarcina contestatoarei obligațiile suplimentare de plată în sumă de S31 lei din care impozit pe profit în sumă de S12 lei și taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S22 lei în condițiile în care facturile prezentate la control aveau înscris corect codul de înregistrare în scopuri de TVA a cumpărătorului.

În fapt, pentru impozitul pe profit aferent trimestrului IV 2008 și respectiv pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă lunii octombrie 2008 organul de inspecție fiscală a majorat baza de impunere cu suma de zzzz lei cu consecința stabilirii obligațiilor suplimentare de plată în sumă de S31 lei din care impozit pe profit în sumă de S12 lei și taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S22 lei deoarece facturile de achiziție a cantității de --- to semințe floarea soarelui de la S.C. ETT S.R.L. CUI: 1-----, respectiv:

1. Factura fiscală nr. ---/07.10.2008, în valoare totală de mmm lei, din care baza în sumă de zzzzzzzz lei și TVA dedusă în sumă de S23 lei;

2. Factura fiscală nr. ---/13.10.2008, în valoare totală de mmmm lei, din care baza în sumă de zzzzzzzzz lei și TVA dedusă în sumă de S25 lei aveau înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului RO ---2 și nu RO ---3 cel aparținând S.C. "M" S.A.

În drept, se fac aplicabile:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

- cu privire la cheltuieli:

“ART. 21

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”;

- cu privire la TVA:

“ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (5);”**

“ART. 155

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;”

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare

ART. 6

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

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

Totodată, Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 a Îaltei Curți de Casație și Justiție - Secțiile unite, precizează:

“[...] în aplicarea corectă a dispozițiilor art. 21 alin.(4) lit. f) și ale art. 145 alin.(8) lit. a) și b) din Legea nr.5 71/2003 privind Codul fiscal și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”

Din aceste prevederi legale se reține că pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor de achiziție a bunurilor și a taxei pe valoarea adăugată facturile trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea atât a persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Având în vedere dispozițiile legale sus menționate, se reține că facturile nr. ---/07.10.2008 și nr. ---/13.10.2008, emise de S.C. ETT SRL S.R.L. CUI ----, nu constituie document legal cu care societatea poate diminua baza impozabilă la calculul impozitului pe profit și poate justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, deoarece codul de identificare fiscală a cumpărătorului este eronat (---2 și nu ----3).

Se mai reține că S.C. "M" S.A., în data de 19.07.2012 a prezentat la control xerocopii după cele două facturi unde apărea codul de înregistrare în scopuri de TVA corectat prin modificarea cifrei 2 în 3, cu mențiunea “corectat în perioada suspendării controlului”, amprenta ștampilei S.C. "M" S.A. și semnătura directorului economiciar în data de 27.07.2012 a fost prezentat un alt rând de xerocopii, conforme cu originalul, corectate prin tăierea codului de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului înscris eronat, înscrierea corectă a acestuia și amprenta ștampilei furnizorului.

În ceea ce privește corectarea documentelor Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează la art. 159:

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

“b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

iar pct. 81². alin. (3) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice

de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal:

81².

(3) *Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu [art. 159](#) din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile [art. 159](#) alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit [art. 155](#) alin. (5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.*

Față de aceste prevederi legale, se reține că S.C. "M" S.A. nu a prezentat în timpul inspecției fiscale o factură corectată în conformitate cu prevederile art. 159 lit. b) din Codul fiscal sau OPANAF nr. 3512/2008 ci o copie a facturii inițiale pe care a efectuat niște corecții.

În aceste condiții, și ținând cont de faptul că furnizorul nu a depus la organul fiscal competent nici o declarație fiscală sau bilanț contabil din anul 2007 în cauză nu pot fi reținute soluțiile date de Curtea Europeană de Justiție invocate de petentă (decizia nr. 342/1987, 368/2009, Hotărârea din 19 septembrie 2000, Schmeink & Cofreth și Strobel) atâta timp cât nu a fost încă înlăturat riscul de pierdere de venituri iar art 151² din Codul fiscal precizează:

(1) Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform [art. 150](#) alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la [art. 155](#) alin. (5):

b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare și pe cale de consecință contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar la control în sumă de S12 lei și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată la control în sumă de S22 lei.

c) Referitor la obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală în sumă de S32 lei din care impozit pe profit în sumă de S14 lei și taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S26 lei aferente unei baze de impunere suplimentare în sumă de xxxxxx lei:

Cauza supusă soluționării DGFP Vprin Compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă în mod corect și legal au fost stabilite în sarcina contestatoarei obligațiile suplimentare de plată în sumă de S32 lei din care impozit pe profit în sumă de S14 lei și taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de S26 lei în condițiile în care petenta a vândut mărfuri sub prețul de achiziție.

În fapt, S.C. "M" S.A. a achiziționat cu factura nr. 000--0/03.12.2010 în valoare totală de ---lei din care TVA dedusă în sumă de --lei cantitatea de --- to floarea soarelui la prețul de 1.850 lei/to pe care a vândut-o în data de 06.12.2010 cu prețul de 1.800 lei/to cu factura nr. seria MSV nr. ---/06.12.2010 în valoare totală de ----lei din care TVA colectată în sumă de 7----00 lei.

Față de această situație, organul de inspecție fiscală făcând aplicarea prevederilor art. 19, art. 21 alin. (1) alin. (4) lit. e) din Codul fiscal, pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 coroborat cu art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 și pct. 161 și 162 din

OMFP nr. 3055/2009 a majorat baza de impunere atât la impozitul pe profit cât și la taxa pe valoarea adăugată cu suma de xxxxxx lei și a stabilit obligațiile suplimentare de plată în sumă de S32 lei din care impozit pe profit în sumă de S14 lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de S26 lei.

Societatea nu este de acord cu această măsură argumentând că:

- organul de inspecție fiscală nu a analizat conținutul economic al tranzacției;
a vândut marfa în data de 06.12.2012 și tot atunci trebuia să înregistreze și scăderea din gestiune;

- în data de 08.12.2010 a hotărât să răscumpere marfa pentru a o folosi în producție;

- până la data de 31.12.2010 marfa răscumpărată de la ultimul cumpărător a fost dată în consum cu bonul nr. ---/31.12.2012;

- a intenționat să corecteze această eroare prin emiterea unei facturi de ștornare operațiune imposibilă deoarece cumpărătorul direct vânduse deja marfa.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează la:

“ART. 19

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

“ART. 21

Cheltuieli

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

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor”.

Prin urmare, profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Art. 137 din Codul fiscal, precizează cu privire la baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării:

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”;

Așadar baza de impozitare este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului și nu cuprinde **“(3) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”**

Totodată, OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene precizează:

“51. - (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

[...]

(3) Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

[...]

(5) Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

(6) [...] Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 "Venituri din sconturi obținute"). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate")

"61. - (1) La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare [...]"

Din aceste prevederi legale se reține că la data ieșirii din gestiune mărfurile trebuiau să fie evaluate la valoarea lor de intrare iar reducerile pe care le acorda S.C. "M" S.A. clientului să fie evidențiate distinct în factură și să primească tratamentul fiscal adecvat.

În soluționarea cauzei nu pot fi reținute argumentele aduse de contestatoare și enumerate mai sus. Operațiunea de răscumpărare a produselor pentru producția proprie nu are nici o relevanță asupra consecințelor fiscale ale tranzacției analizate și trebuie tratată ca operațiune distinctă și independent de aceasta însemnând de fapt o altă tranzacție.

Deasemenea faptul că a intenționat să remedieze eroarea prin întocmirea unei facturi de ștornare nu conduce decât la concluzia că în fapt petenta recunoaște că a diminuat fără just temei baza de impunere atât la impozitul pe profit cât și la taxa pe valoarea adăugată și face irelevantă invocarea fluctuației prețului pe bursa de mărfuri.

În concluzie, corect și legal, organul de inspecție fiscală a majorat baza de impunere la impozitul pe profit și la taxa pe valoarea adăugată cu diferența de preț în sumă totală de xxxxxx lei cu consecința stabilirii impozitului pe profit de plată în sumă de S14 lei și a TVA de plată în sumă de S26 lei și pe cale de consecință contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

d) Referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă **S24 lei:**

cauza supusă soluționării DG.F.P. Vprin Compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă S.C. "M" S.A. beneficiază de dreptul de deducere a TVA în sumă de S24 lei aferentă unei achiziții intracomunitare în condițiile în care furnizorul intracomunitar nu a confirmat livrarea.

În fapt, suma de S24 lei stabilită diferență la control reprezintă TVA neadmisă la deducere de echipa de inspecție fiscală deoarece furnizorul intracomunitar A LTD -GB --- din Anglia nu confirmă livrarea către R a mărfurilor care fac obiectul facturii nr. ---/14.01.2009 în sumă de $\text{\text{€}}$ euro.

Prin decizia de impunere contestată se consemnează:

- în luna ianuarie 2009 S.C. "M" S.A. a înregistrat o achiziție intracomunitară de bunuri de la A LTD -GB---, pentru care a aplicat "taxarea inversă" iar pentru justificare a prezentat:

- Invoice nr. --- din 14.01.2009;

- CMR;

- Nota de intrare – recepție nr. --/14.01.2009

În Raportul de Inspecție Fiscală se mai consemnează că au apărut diferențe mari între livrările declarate de către furnizorul intracomunitar și achizițiile de la acesta declarate de S.C. "M" S.A. prin Declarațiile recapitulative 390 depuse la organul fiscal teritorial și pentru verificarea realității acestor tranzacții intracomunitare organul de inspecție fiscală a procedat la întocmirea formularului SCAC 2004, înaintat Biroului

Central de Legături cu adresa nr. ---/28.07.2011, prin care s-a solicitat verificarea relațiilor comerciale din perioada 2008-2009 dintre cei doi parteneri.

Cu adresa nr. ---/07.12.2011, autoritățile engleze au furnizat informațiile solicitate, din care rezultă că pentru perioada supusă anchetei, A LTD Anglia a emis un număr de 9 (nouă) facturi și un Credit Note (atașate răspunsului împreună cu situația clientului "M" S.A.

Din analiza informațiilor furnizate de autoritățile solicitate, în corelație cu datele din evidența contabilă a S.C. "M" S.A., organul de inspecție fiscală a concluzionat că:

- furnizorul A LTD Anglia nu a emis către S.C. "M" S.A. factura invoice nr. ---/14.01.2009 reprezentând ulei de somon în valoare de € euro, documentul nefiind confirmat de furnizor;

- există neconcordanțe între data înscrisă pe factură (14.01.2009), data operării în contabilitate (06.01.2009) și data notei de recepție (06.01.2009 pentru un document din 12.01.2009);

În data de 27.07.2012, societatea a prezentat corespondența proprie cu autoritatea fiscală din Anglia (și în traducere autorizată) din care rezultă că partenerul englez a fost sancționat pentru declararea cu întârziere a veniturilor realizate aferente facturii nr. --- (în anul 2010).

Inspecția fiscală, ținândt cont de faptul că în răspunsul primit la solicitarea SCAC 2004 nr. 3023/08.12.2011, autoritățile fiscale engleze confirmă numai cele 9 (nouă) facturi și un credit note și nu se face nici o referire la factura nr. --- a considerat că nu a intervenit faptul generator pentru livrarea intracomunitară în valoare de --- lei (€ euro) și în consecință nu a intervenit nici faptul generator pentru achiziția efectuată în R, rezultând că această operațiune nu reprezintă o achiziție intracomunitară de bunuri pentru care se aplică "taxarea inversă"motiv pentru care suma de S24 lei, conform art. 135, alin. (1) și (2) art. 145 alin. (1), art. 146 alin. (1) lit.e), art. 151 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 17 H.G. nr. 44, este nedeductibilă.

S.C. "M" S.A. susține că în ceea ce privește TVA aferentă acestei livrări a aplicat regimul taxarii inverse, respectiv a înregistrat taxa atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată, și-a îndeplinit toate obligațiile privind declararea acesteia a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele fiscale și comerciale din care rezultă că nu are nici o vină pentru faptul că partenerul său nu a declarat sau a declarat cu întârziere la autoritățile fiscale din Anglia, această livrare intracomunitară.

Totodată mai susține că după ce și-a prezentat în data de 27.07.2012 punctul său de vedere tranzacția a rămas nedeductibilă numai din punctul de vedere al TVA însă a fost îndepărtată de la impozitul pe profit.

Societatea mai susține că reglementările legale specifice permit, în circumstanțe anumite determinate, deducerea TVA chiar și în situația nerespectării de către o persoană impozabilă a formalităților impuse de un stat membru, invocând în acest sens o serie de decizii ale Curtii Europene de Justiție (nr. 342/1987, C95 și 96/2007).

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă

trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri:

1. să dețină o factură sau documentul prevăzut la [art. 155¹](#) alin. (1); și
2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă, pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să dețină o factură fiscală sau un alt document legal, iar achizițiile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) Cod fiscal:

“Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. a);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din [Directiva 112](#) ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în R" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile [art. 150](#) alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale [Directivei 112](#) ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la [art. 160](#);

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.

ART. 132¹ Cod fiscal, precizează:

(1) Locul achiziției intracomunitare de bunuri se consideră a fi locul unde se găsesc bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor.

Potrivit art.130¹ din Codul fiscal intracomunitare de bunuri **“(1) Se consideră achiziție intracomunitară de bunuri obținerea dreptului de a dispune, ca și un proprietar, de bunuri mobile corporale expediate sau transportate la destinația indicată de cumpărător, de către furnizor, de către cumpărător sau de către altă persoană, în contul furnizorului sau al cumpărătorului, către un stat membru, altul decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.”** iar potrivit art. art.135 din același act normativ **“(1) În cazul unei achiziții intracomunitare de bunuri, faptul generator intervine la data la care ar interveni faptul generator pentru livrări de bunuri similare, în statul membru în care se face achiziția. “**

Realizarea sistemului comun de taxă pe valoarea adăugată, presupune ca unei livrări intracomunitare de bunuri să-i corespundă în "oglindă" o achiziție intracomunitară (de bunuri), astfel că, dacă în statul membru din care începe expedierea sau transportul bunurilor are loc o livrare intracomunitară, într-un alt stat membru are loc o achiziție intracomunitară, în funcție de locul acestei operațiuni stabilit conform reglementărilor comunitare în domeniu.

În speță, din raportul de inspecție fiscală și din decizia de impunere rezultă că organele de inspecție fiscală au exclus de la deducere TVA în sumă de S24 lei aferentă achizițiilor intracomunitare în suma de 24 euro (echivalentul a 24 lei) ce reprezintă livrări intracomunitare nedeclarate autorităților fiscale din Anglia de către furnizorul A LTD și achizițiile intracomunitare declarate autorităților fiscale din RO de către cumpărătorul S.C. "M" S.A.

Organul de soluționare a contestației reține, în acest caz că atâta timp cât există certitudinea faptului că bunurile au părăsit teritoriul Angliei și au intrat pe teritoriul României, contestatoarea face dovada transportului mărfurilor cu CMR prezentat la control și dovada intrării mărfurilor cu nota de intrare recepție întocmită în baza facturii emisă de furnizor care conține toate elementele obligatorii prevăzute de art. 155 alin. (5), bunurile sunt destinate pentru operațiunile sale impozabile, inspecția fiscală reținând ca deficiență "declararea cu întârziere" a tranzacției de către furnizorul intracomunitar, S.C. "M" S.A. îndeplinește condițiile pentru a beneficia de dreptul de deducere pentru suma de S24 lei aferentă facturii nr. ---/14.01.2009 și pe cale de consecință contestația pentru acest capăt de cerere urmează să fie admisă.

e) Referitor la TVA suplimentară de plată în sumă de **S33 lei**.

cauza supusă soluționării este ca Direcția generală a finanțelor publice V, prin Compartimentul soluționare contestații să se pronunțe dacă operațiunile efectuate de SC "M" S.A. reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, în condițiile în care din documentele prezentate nu rezultă că operațiunile sunt scutite de TVA.

În fapt, pentru perioada 01.08.2008-30.09.2008 S.C. "M" S.A. a întocmit decontul cu opțiune de rambursare înregistrat sub nr. ---/27.10.2008 pentru suma de --- lei, soluționat cu control ulterior fiind întocmită decizia de rambursare nr. 5----/28.10.2008 și nota de compensare nr. ---/26.11.2008.

În urma verificării documentelor financiar contabile aferente perioadei 01.08.2008 - 30.09.2008, față de deconturile lunare privind taxa pe valoarea adăugată întocmite și depuse la organul fiscal s-a constatat modificarea bazei de impunere, rezultând o bază impozabilă stabilită în plus în sumă de --- lei la care corespunde TVA de plată în sumă de S34 lei din care societatea contestă suma de S33 lei aferentă unor livrări intracomunitare pentru care la control nu a prezentat documente justificative pentru aplicarea scutirii de TVA.

a) diferența suplimentară în sumă S18 lei reprezintă TVA colectată la control deoarece agentul economic verificat nu a prezentat documente justificative pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrării intracomunitare efectuate către MGE -BG --- (--- to ulei rafinat de floarea soarelui la prețul de 1.450 usd/to) în valoarea de ---- lei pentru care, la control a prezentat invoice nr. ---/22.08.2008, CMR (exemplarul 2), contractul nr. ---/22.08.2008.

Pentru stabilirea realității operațiunii organul de inspecție fiscală a solicitat informații atât de la autoritățile fiscale bulgare cât și de la Poliția de Frontieră a României și în urma analizării acestora a ajuns la concluzia că nu a avut loc o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA conform art. 143 alin. (2) Cod fiscal (S.C. "M" S.A. nu a făcut dovada că marfa a părăsit R și a ajuns în statul membru BG, nu a prezentat un cod valid de TVA al cumpărătorului la data efectuării livrării iar factura prezentată nu a putut fi identificată în mod unic și nu cuprindea toate informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 alin. (5) Cod fiscal; în fapt, operațiunea înregistrată reprezintă o livrare internă de bunuri, impozabilă din punct de vedere al TVA cu cota de

19% deoarece:

- bunurile nu au fost efectiv primite de partenerul bulgar;
- achiziția nu a fost plătită;
- TVA nu a fost declarată ca achiziție intracomunitară;
- achiziția nu a fost efectuată de persoana impozabilă bulgară;
- nu este disponibilă recepția mărfurilor;
- reprezentantul companiei bulgare, Nicolai Tsvetanov Hristov a declarat că nu a efectuat nici o tranzacție cu parteneri străini, inclusiv români;
- mijlocul de transport înscris în CMR cu nr. de înmatriculare ---BP, EB---EA este deținut de B OOD, cu VAT---Gabrov, obiectul de activitate al acestei societăți fiind producția de uleiuri și grăsimi brute;
- din declarația scrisă dată de reprezentantul B OOD rezultă că vehiculul cu nr. de înmatriculare ---BP, EB--EA a fost dat prin contract internațional de cooperare la S.C. B-- Drinks S.R.L. RO ---.
- autovehiculul cu nr. de înmatriculare EB ---2AH nu figurează intrat în BG prin trecerea frontierei româno-bulgare în perioada 22.08.2008-27.09.2008.
- plata facturii nu s-a efectuat din contul bancar al clientului ci prin depunere de numerar direct în contul unității nr. --, deschis la--- S.A. -Agenția Ialomița de către cetățeanul bulgar Z. N. la data de 27.08.2008 care nu este nici reprezentantul clientului bulgar nici a transportatorului.

b) suma de S19 lei, reprezintă TVA colectată stabilită diferență control, deoarece agentul economic nu a prezentat toate documentele justificative pentru aplicarea scutirii de TVA în cazul livrării intracomunitare efectuate către ANE - BG --- și a aplicat eronat prevederile art. 143 alin. (2) Cod Fiscal în fapt fiind vorba de o livrare internă impozabilă cu TVA în cota de 19% rezultând o bază impozabilă suplimentară în sumă de zzzzzzz lei și implicit TVA de plată în sumă de S19 lei.

În fapt, la data de 27.08.2008, S.C. "M" S.A. înregistrează livrarea intracomunitară de ulei brut de floarea soarelui în cantitate de --- to către un client din BG - ANE cu sediul în Plovdiv (preț unitar 1288 usd/to) și pentru justificarea scutirii de TVA prezintă la control următoarele documente:

- invoice nr. 1--2-1--5/27.08.2008 întocmite către ANE - BG ---, (condiție de livrare CPT Plovdiv BG);
- 4 (patru) CMR-uri fără număr din 28.08.2008, având pretipărit transportatorul S.C. V Impex S.R.L., la expeditor fiind menționată S.C. "M" S.A. iar la destinatar ANE - BG ---, (condiție de livrare CPT Plovdiv BG)

Luând în considerare faptul că aceeași cantitate de ulei (--- to) a fost refuzată calitativ de către clientul grec al S.C. N R S.R.L., refacturarea contravalorii transportului și a staționării achitate de către S.C. N R S.R.L. către S.C. "M" S.A., organul de inspecție fiscală a solicitat o verificare încrucișată la S.C. N R SRL precum și informații suplimentare atât din țară cât și din BG și în urma analizei tuturor informațiilor a rezultat că :

- la data de 15.08.2008, S.C. "M" SA a încheiat contractul de vânzare-cumpărare nr.--- privind vânzarea unei cantități de --- to ulei brut de floarea soarelui vrac, recolta 2008 către S.C. N R S.R.L. CUI: RO --- și a întocmit factura fiscală nr. ---/20.08.2008 în valoare totală de -- lei din care TVA în sumă de -- lei (pentru toată cantitatea) și din cantitatea facturată a fost livrată efectiv cantitatea de 172,68 to în zilele de 20 și 22 august 2008 în baza a 7(șapte) avize de însoțire a mărfii;
- S.C. N R S.R.L a efectuat livrarea intracomunitară a cantității de --- to ulei floarea soarelui vrac provenită de la S.C. "M" S.A., transportul fiind efectuat de S.C. V IMPEX SRL din care cantitatea de --- to a fost refuzată;
- S.C. V IMPEX S.R.L. nu a efectuat, în perioada verificată transporturi auto de mărfuri pentru S.C. "M" S.A., în relația acesteia cu firma din BG; cele 4 CMR-uri nu au fost emise de societate;
- în luna aprilie 2011 prin SCAC 2004 autoritățile fiscale bulgare au sesizat statul

român că în legătură cu tranzacțiile efectuate de către S.C. "M" S.A. cu ANE BG nu se face dovada că vehiculele înscrise în CMR-uri au trecut frontiera;

- poliția de frontieră nu confirmă înregistrarea în evidențele sale, a mijloacelor de transport înscrise în cele 4 CMR-uri;

- banca beneficiarului nu poate furniza informații privind nr. contului bancar și al deținătorului acestuia din care s-a ordonat plata către S.C. "M" S.A.;

- S.C. "M" S.A. nu a încheiat un contract de vânzare-cumpărare pentru livrările de mărfuri efectuate către ANE;

- condiția de livrare înscrisă în cele 4 facturi, respectiv CPT Plovdiv BG este nereală, deoarece furnizorul nu a făcut dovada transportului, prin prezentarea vreunui contract/comandă pentru aceste produse și nici nu face dovada achitării transportului;

- achitarea de către S.C. "M" S.A. către S.C. N R SRL a contravalorii facturilor de transport și staționare pentru cele patru autovehicule nu reprezintă justificarea transportului efectuat în relația cu ANE deoarece acesta a fost plătit pentru ruta B Psachna (Grecia) cu titlul de imputație (recuperare cheltuieli efectuate din culpa exclusivă a producătorului) iar în situația în care marfa necorespunzătoare calitativ refuzată de către clientul grec ar fi fost descărcată la alt beneficiar ulterior, aceleași CMR-uri întocmite de către S.C. V IMPEX SRL în relația cu N R SRL ar fi conținut și locul final de descărcare al mărfii, confirmat de recepționarea ei de către ultimul beneficiar, fapt care nu rezultă din documentele puse la dispoziție de către Garda financiară ca urmare a controalelor încrucișate efectuate.

În drept, Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează la:

ART. 128

Livrarea de bunuri

(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.

ART. 143

(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin. (1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 1.503/2007 pentru modificarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a)-i), art. 143 alin. (2) și art. 144¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2222/2006, care, la art.10 alin. (1) prevede:

„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere, se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din RO în alt stat membru și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Potrivit prevederilor legale redate mai sus, sunt îndeplinite condițiile unei livrări intracomunitare doar dacă bunurile sunt transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor, cumpărător sau altă persoană în contul acestora.

Regula generală prevede că livrările sunt operațiuni impozabile la plecare, însă în cazul livrărilor intracomunitare Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilește un regim de scutire cu drept de deducere, dacă beneficiarul furnizează un cod valid de TVA, emis de autoritățile fiscale din alt stat membru decât cel al furnizorului.

Pentru aplicarea regimului fiscal de scutire cu drept de deducere din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, o altă condiție o reprezintă dovada transportului, rezultată din definiția livrării intracomunitare dată de prevederile art.128 alin.(9) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și anume ca bunurile să fie transportate dintr-un stat membru în alt stat membru.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, în sensul prevederilor legale mai sus citate se reține că pentru cele două tranzacții societatea nu poate face dovada că mărfurile au părăsit teritoriul României și au fost transportate către partenerii din BG, nu deține un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA transmis de MGE -BG --- facturile emise, așa cum susține organul de inspecție fiscală nu pot fi identificate *în baza uneia sau mai multor serii ori, art. 155 alin. (5) Din Legea nr. 571 precizează în mod expres: "Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura".

Întrucât contestatoarea nu face dovada că mărfurile la care se referă facturile nr. ---/22.08.2008, -----5/27.08.2008 au fost transportate din RO în alt stat membru al Comunității Europene se constată că pentru aceste operațiuni nu pot fi aplicate prevederile legale cu privire la scutirea de taxă pe valoarea adăugată și, pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au procedat corect și legal la colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor operațiuni economice.

Neîndeplinirea unei condiții impuse de legiuitor prin prevederile legale, în cazul în speță - documentele care să ateste că mărfurile au fost transportate din RO în BG - atrage după sine pierderea dreptului la scutirea de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere în cazul livrărilor intracomunitare, astfel încât, în cauză sunt aplicabile prevederile art.132 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

" Se consideră a fi locul livrării de bunuri:

[...]

c) locul unde se găsesc bunurile atunci când sunt puse la dispoziția cumpărătorului, în cazul bunurilor care nu sunt expediate sau transportate;" și în situația supusă analizei se reține că locul livrării este RO.

În baza considerentelor prezentate mai sus și a prevederilor legale citate, se constată că măsura luată de organele de inspecție fiscală privind neacordarea dreptului de scutire de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere și, implicit respingerea la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S33 lei, este legală și corectă și în consecință se va respinge, ca neîntemeiată, contestația pentru această sumă, deoarece argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

B. Referitor la impozitul pe dividende în sumă de S6 lei:

Direcția generală a finanțelor publice V prin Compartimentul soluționare contestații este investită să se pronunțe asupra legalității încadrării în categoria dividendelor a sumelor plătite unor salariați cu titlu de avansuri de trezorerie, nejustificate în termenul legal.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada 2008-31.12.2010, un număr de 6 (șase) persoane cu statut de angajați ai S.C. "M" S.A. au ridicat din caseria unității diverse sume de bani, cu titlu de avansuri de trezorerie, evidențiate în

debitul contului 542, sume ce au fost în continuă creștere, fără a fi justificate în termenul legal, astfel.

1. B C - acționar, director economic: an 2008 - suma de --- lei; an 2009 - suma de -- lei; an 2010 suma de -- lei;

2. HL - acționar, administrator, director general: an 2008- suma de --- lei; an 2009 suma de -- lei; an 2010- suma de --lei;

3. L. V. - salariat: an 2008 - suma de -- lei; an 2009 suma de -- lei; an 2010 - suma de -- lei;

4. B- M- -salariat: an 2009 - suma de -- lei; an 2010 - suma de -- lei;

5. M. S. M. - director: an 2008 - suma de .---lei; an 2009 -suma de ----lei; an 2010 suma de --lei;

6. I. C.- salariat: an 2010 suma de --- lei;

Din documentele financiar contabile, organul de inspecție fiscală a constatat că S.C. "M" S.A. nu a dispus nici o măsură pentru recuperarea acestor sume, nu a procedat la calcularea de penalități și nu a înființat popriri pe drepturile salariale, în fapt nu a aplicat și nu a respectat nici una din măsurile dispuse prin Decretul nr. 209/1976 privind Regulamentul operațiunilor de casă și ca atare la data de 31.12.2010, a reținut că suma de ---- lei (avansuri nejustificate și nerestituite) a fost scoasă din circuitul financiar al unității, nemaiparticipând în nici un fel la obținerea de venituri impozabile, plată furnizori, restituire credite și în baza prevederilor art. 6 și art. 94, alin. (1) și (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, a concluzionat că în fapt avansurile de trezorerie ridicate și nerestituite în termenele legale sunt *împrumuturi mascate* acordate unor persoane și astfel, în baza prevederilor art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal (în vigoare de la 25.10.2010), a apreciat că la data de 31.12.2010, au fost ridicate sume în valoare de ----,- lei în beneficiul persoanelor menționate mai sus, cu eludarea plății impozitului, creându-se aparenta plății unor avansuri de trezorerie și a asimilat suma de --- lei, încasată efectiv și nejustificată, dividendelor nete ridicate, aferentă sumei brute de &&& lei, la care corespunde un impozit pe dividende stabilit diferență control în sumă de S6 lei, ca urmare a aplicării prevederilor art. 11, alin. (1), art. 7, pct. 12, precum și art. 67, alin. (1) din Codul fiscal.

Potrivit explicațiilor date în susținerea contestației formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-VS ----/30.07.2012, rezultă ca aceste sume reprezintă „avansuri de trezorerie”, au fost respectate întocmai prevederile OMFP nr. 1752/2005 și ale OMFP nr. 3055/2009, există nota internă FN/10.03.2008 prin care directorul gernerall dispune ca “toate avansurile de trezorerie să fie justificate până la data de 31.12.2012, parte din sumă a fost deja restituită societății și urmează ca diferența de***** lei să fie justificată/returnată până la data de 31.12.2012, motiv pentru care societatea nu este de acord cu măsura luată de organul de inspecție fiscală.

S-a constatat că, în susținerea afirmațiilor sale societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care să rezulte cele susținute.

Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art.11 că la „ (1) **la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**”

Se reține că prin raportul de inspecție fiscală s-a constatat că deși nu se justificau sumele ridicate anterior din casieria unității au fost încasate de către cele șase persoane alte sume fără nici o contraprestație și care nu au fost justificate cu documente din care să reiasă cheltuirea acestora în scopul desfășurării activității fiind de fapt sume ridicate în favoarea acestora, și în consecință tratate ca dividende potrivit art.7 alin.1 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu prevederile art. 7 alin.1 pct.12 și alin.2 din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere cele constatate, precum și faptul că societatea nu a justificat cu documente utilizarea avansurilor ridicate și nedecontate în folosul societății rezultă implicit că acestea au fost utilizate în scopul personal al acelor șase persoane.

Pe cale de consecință, sumele plătite de persoana juridică care au fost utilizate în scop personal reprezintă dividende conform prevederilor art.7 pct.12 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru care societatea datorează un impozit în sumă de S6 lei, dobânzi în sumă de S7 lei și penalități de întârziere aferente în valoare de S8 lei.

În drept, potrivit art.7 pct.12 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:[...]

Dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate către un participant la persoana juridică depășește prețului pieței pentru astfel de bunuri sau servicii, atunci diferența se tratează drept dividend. De asemenea, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.”

Iar conform art. 67 din același act normativ :

“(1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sume primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun cu o cotă de 10% din suma acestora. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice o dată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-a aprobat bilanțul contabil, termenul de plată a impozitului pe dividende este până la data de 31 decembrie a anului respectiv.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că legiuitorul prevede că dividendele reprezintă o distribuire în bani efectuată de persoana juridică unui participant drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 7 pct.12 teza a 2-a din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui acționar sau asociat al persoanei juridice este efectuată în scopul personal al acestuia, atunci suma respectivă este tratată ca dividend.

Plecând de la susținerile contestatoarei se reține că inițial, aceste sume ridicate din casieria societății au fost înregistrate în debitul contului 542”Avansuri de trezorerie” (analitic pe fiecare persoană în parte) în corespondență cu creditul contului 5311” Casa în lei” dar până la data controlului nu a fost justificată cheltuirea lor în interesul afacerii/ restituite.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei conform căreia aceste sume ridicate din casierie urmează a fi restituite până la data de 31.12.2012, și că de fapt numai suma***** lei este nerestituită se reține că societatea nu dovedește aceste susțineri cu documente justificative ori în conformitate cu prevederile art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, **“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**

Pe cale de consecință, sumele ridicate de la casieria unității și nejustificate de cei în cauză reprezintă sume ridicate în scopul personal al persoanei fizice, care din punct de vedere fiscal sunt tratate ca dividende conform prevederilor art. 7 pct.12 alin. 2 din

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și se impun în mod corespunzător.

Astfel, în temeiul art. 216 alin.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă” coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căruia “11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe dividende în sumă de S6 lei.

C. În ceea ce privește suma de **Sa lei** din care:

S2 lei – dobânzi impozit pe profit;

S3 lei – penalități de întârziere impozit pe profit;

S5 lei – dobânzi taxă pe valoarea adăugată;

S6 lei – penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată;

S7 lei – dobânzi impozit dividende;

S8 lei – penalități de întârziere impozit dividende,

având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru majorările și penalitățile de întârziere în sumă de S35 lei aferente debitelor datorate cu titlul de impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și impozit pe dividende în sumă totală de S36 lei pentru care contestația a fost respinsă prin prezenta decizie și se va admite contestația pentru suma de S37 lei din care dobânzi în sumă de S38 lei și penalități de întârziere în sumă de S39 lei aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de S24 lei pentru care contestația a fost admisă prin prezenta decizie.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art. 216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr. 21----/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Art. 1. Admiterea parțială a contestației formulată de S.C. "M" S.A. CUI: RO ---- nr. ORC J----/----/2002, cu sediul în B, str. ---- nr. ----, județul V pentru **suma de S41 lei, astfel:**

– **S24 lei – taxă pe valoarea adăugată;**

– **S38 lei – dobânzi taxă pe valoarea adăugată;**

– **S39 lei – penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată;**

și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS ----/30.07.2012 pentru această sumă.

Art. 2. Respingerea parțială a contestației formulată S.C. "M" S.A. CUI: RO ---- nr. ORC J----/----/2002, cu sediul în B, str. ---- nr. ----, județul V **pentru suma de S42 lei, din care:**

– **S1 lei – impozit pe profit;**

– **S2 lei – dobânzi impozit pe profit;**

– **S3 lei – penalități de întârziere impozit pe profit;**

– **S43 lei – taxă pe valoarea adăugată;**

– **S45 lei – dobânzi taxă pe valoarea adăugată;**

– **S46 lei – penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată;**

– **S6 lei – impozit dividende;**

- **S7 lei – dobânzi impozit dividende;**
- **S8 lei – penalități de întârziere impozit dividende** și menținerea acestei sume ca datorată și corect stabilită prin Decizia de impunere nr. F-VS nr. ----/30.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de inspecție fiscală V.

Art. 3. Decizia D.G.F.P. nr. 133/19.10.2012 se comunică în conformitate cu prevederile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare celor în drept.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....

Red/dact: 4 ex.
V.B