

## 030813NT

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Neamț, prin adresa nr. .../....2013, înregistrată la direcția generală sub nr. .../....2013 cu privire la contestația formulată de **X** având C.U.I. ... și sediul în ....

Contestația, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr. .../....2013, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....2013** având la bază Raportul de inspecție fiscală nr..../....2013 și are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere;
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../....2013 și a Raportului de inspecție fiscală nr..../....2013, respectiv data de **16.01.2013**, potrivit confirmării de primire aflate la dosarul cauzei și data depunerii contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, respectiv ...2013, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art. 207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Neamț este competentă să soluționeze contestația formulată de **X** din ..., jud.Neamț.

**I. X din ... formulează contestație** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. .../....2013, comunicată societății în data de 16.01.2013, emisă în urma întocmirii Raportului de inspecție fiscală nr. .../....2013, solicitând, în urma reanalizării acestora cât și a actelor normative specifice aplicabile în speță, admiterea contestației și, pe cale de consecință, anularea actelor atacate prin care societatea este obligată la plata impozitului pe profit în suma de ... lei, a accesoriilor aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, a TVA în suma de ... lei și a accesoriilor aferente TVA în sumă de ... lei.

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

## **1. Referitor la impozitul pe profit**

Pentru anul 2009, X a calculat un impozit minim în suma de ... lei, la control stabilindu-se o diferență de baza impozabilă în suma de ... lei, aferentă unor achiziții de la o societate inactivă, respectiv SC ... (anexa nr. 3), valoare ce nu modifică valoarea impozitului pe profit declarată de societate, fiind invocat ca temei de drept art. 21, alin. (4), lit. r) din Codul fiscal.

Este de menționat ca aspect, ce va fi reluat de către organul de inspecție fiscală și în justificările ulterioare, faptul că echipa de control nu identifică societățile furnizoare, nementionând codul unic de înregistrare, localitatea (județul) unde au fost declarate sediile sociale, numărul de înmatriculare la Oficiul Registrului Comerțului sau orice alt element capabil să clarifice fără niciun dubiu despre ce societate este vorba, ce cod fiscal unic are sau din ce localitate este. Aceste mențiuni obligatorii lipsesc atât din conținutul Deciziei de impunere, cât și din cel al Raportului de inspecție fiscală încheiat precum și din anexa nr. 3, invocată la control.

Pentru anul 2010, organul de inspecție a motivat decizia începând cu trimestrul IV, perioada în care a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, iar pentru perioada 01.01 - 30.09.2010, în care X a înregistrat o pierdere fiscală de ... lei, declarând un impozit minim în suma de ... lei, echipa de control a stabilit un profit impozabil în suma de ... lei.

Din nou este invocată, în cuprinsul deciziei de impunere, anexa nr. 3, care cuprinde diferența de baza impozabilă în suma de ... lei, respectiv cheltuieli înregistrate de X de la diversi furnizori (SC ..., SC ..., SC ..., SC ... pentru care nu s-au întocmit/nu s-au prezentat alte documente justificative în afara facturilor, prin care să se probeze intrarea în gestiunea X a bunurilor aprovizionate.

De asemenea, se menționează, suplimentar, ca furnizorii mai sus menționați prezintă o stare fiscală necorespunzătoare (lichidare/dizolvare, faliment, bilanțuri, declarații fiscale și informative nedepuse, se afla pe lista neconcordanțelor, inactive), care susține încadrarea achizițiilor de la aceștia drept cheltuieli nedeductibile fiscal.

Ca temeiuri de drept, s-au menționat art. 6, 7 din Codul de procedură fiscală, republicat, art. 21, alin. (4), lit. f) și r) din Codul fiscal.

Asa cum am mai precizat, organul de inspecție fiscală nu identifică furnizorii insiruți în conținutul Deciziei de impunere și în anexa nr. 3, printr-un cod unic de înregistrare sau număr de înmatriculare la Registrul Comerțului, după localitatea în care au declarat sediul social, elemente care să probeze criteriile de căutare ale echipei de inspecție fiscală prin care au ajuns la concluziile enunțate, și anume că prezintă o stare fiscală necorespunzătoare (lichidare/dizolvare, faliment, bilanțuri, declarații fiscale și informative nedepuse, se afla pe lista neconcordanțelor, inactive).

Deci, așa cum a fost argumentat în actul administrativ încheiat (Decizia de impunere nr. F- NT .../....2013) și detaliat (la coloana *Observații*) în anexa nr. 3 - Situația cheltuielilor nedeductibile și a TVA nedeductibile în perioada ianuarie 2009 - iunie 2012 la Raportul de inspecție fiscală încheiat, o listă (insiruire) de denumiri înscrise la coloana *Furnizor* au livrat mărfuri către beneficiarul X conform

facturilor invocate, dar aceste denumiri de furnizori, nu se stie din ce județ, ce cod unic de înregistrare au etc, prezintă o stare fiscală necorespunzătoare. Nu sunt menționate argumentele, bazele de date, ce informații au fost avute în vedere de către organul de inspecție fiscală care au stat la baza enunțării acestei stări fiscale necorespunzătoare, dacă s-au efectuat controale încrucișate sau nu, invocându-se art. 7 din Codul de procedură fiscală.

Articolul invocat face referiri la rolul activ al organului fiscal, în sensul instiintării contribuabilului asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale, a examinării a stării de fapt, având în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. Tot art. 7 face referiri la obligația organului fiscal de a îndruma contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul, îndrumarea făcându-se fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.

Deci, nu înțelegem care parte din conținutul art. 7 din Codul de procedură fiscală a fost avută în vedere de către echipa de inspecție fiscală, în luarea deciziei de a stabili drept cheltuieli nedeductibile și TVA, mai degrabă decizia organului de control încadrându-se la art. 6 din același Cod de procedură fiscală, articol invocat, de asemenea, în Decizia de impunere, respectiv exercitarea dreptului de apreciere a organului fiscal, și nu de stabilire a diferentelor suplimentare, în baza art. 94 - *Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*, parte componentă a Titlului VII - *Inspeția fiscală, Capitolul I - Sfera inspecției fiscale* din Codul de procedură fiscală, republicată, în baza tuturor informațiilor deținute.

În continuare contestatara precizează că una din activitățile de bază ale X este cea de comercializare haine pentru copii, care sunt cumpărate de la diverse societăți specializate în comerțul cu astfel de mărfuri - din complexuri comerciale engros de pe raza municipiului București (Europa), achitate pe loc, în numerar (de altfel, echipa de inspecție fiscală nu a avut obiecțiuni, comentarii, precizări, observații cu privire la modalitățile de achitare a facturilor emise de acești furnizori), transportate cu mijloace de transport proprii, având ca document justificativ al mărfurilor achiziționate pe timpul transportului factura emisă de furnizorii în cauză, efectuându-se recepția lor prin întocmirea notelor de recepție și constatare de diferențe - formular cod 14-3-1A, prevăzut de Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Notele de recepție întocmite de X conțin elementele obligatorii, respectiv: denumirea societății, nr. și data formularului, nr. facturii, denumirea bunurilor aprovizionate, cantitatea, prețul unitar de achiziție, numele, prenumele și semnătura persoanelor care fac recepția mărfurilor, prețul de vânzare.

Deci, X a consemnat operațiunile de achiziții mărfuri de la furnizorii sus menționați (SC ..., SC ..., SC ..., SC ... s.a.) în momentul efectuării lor în documentele (facturi, note de recepție) care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, așa cum se menționează la art. 6, alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și la lit. A, pct. 1 din Anexa nr. 1 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile cuprinsă în Ordinul nr. 3512/2008.

Aceste documente (facturi, note de recepție) întocmite de X conțin elementele principale prevăzute la pct. 2 din Anexa 1 - Ordinul nr. 3512/2008, anterior menționate, adică furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și astfel dobândesc calitatea de document justificativ.

În concluzie, încă o dată motivația organului de inspecție fiscală precum că X nu a întocmit/nu a prezentat alte documente justificative în afara facturilor prin care să se probeze intrarea în gestiune a bunurilor aprovizionate, este neconformă cu realitatea și total nejustificată, **X întocmind și prezentând la control documentele prin care a justificat intrarea în gestiune a mărfurilor aprovizionate (note de recepție), care conțin toate elementele prevăzute de lege, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

Totodată, petenta face următoarele precizări referitoare la *observațiile* echipei de inspecție fiscală înscrise în aceeași anexă nr. 3, care au stat la baza deciziei de a aprecia drept cheltuieli nedeductibile achizițiile de mărfuri efectuate de X de la următorii furnizori:

Cheltuiala cu achiziția de mărfuri de la SC ..., în suma de 615 lei (bază impozabilă), efectuată cu factura nr. .../....2010 a fost considerată la control cheltuiala nedeductibilă, întrucât societatea, ulterior, a devenit inactivă, respectiv din data de 07.10.2010, deci după data emiterii facturii către X

Cheltuiala cu achiziția de mărfuri de la SC ..., în suma de ... lei (bază impozabilă), efectuată cu factura nr. .../....2010, a fost considerată la control cheltuiala nedeductibilă, întrucât societatea, ulterior, a devenit inactivă, respectiv din data de 10.09.2012, deci după data emiterii facturii către X

Suplimentar, echipa de control menționează, tot ca motiv de fapt pentru aprecierea cheltuielilor nedeductibile, faptul că SC ... are ultimul decont de TVA deșus cel aferent lunii septembrie 2010 și *declarația 394* în semestrul II 2008 (probabil ultima declarație informativă cod 394 deșusa de acest furnizor).

Nu există nicio legătură între aceste motivații (decont de TVA care, oricum, este deșus și după perioada în care a fost emisă factura către X, cea referitoare la declarația informativă 394 - obligații stricte în sarcina fiecărui participant la activitatea economică, pentru care există sancțiuni prevăzute de legea fiscală, obligații respectate de beneficiarul X) și decizia organului de control de a considera aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Oricum, aceste informații (declarații fiscale, informative etc.) nu pot fi accesate de către participanții la activitatea economică, nu există baze de date la dispoziția acestora, fiecare societate având obligația respectării prevederilor legale în materie, răspunzând pentru toate acțiunile pe care le întreprind.

Cheltuiala cu achiziția de mărfuri de la SC ... S.R.L., în suma de ... lei (bază impozabilă), efectuată cu factura nr. .../....2010, a fost considerată la control drept cheltuiala nedeductibilă, întrucât societatea, ulterior, a devenit inactivă, respectiv din data de 30.05.2011, deci după data emiterii facturii către X

Suplimentar, echipa de control menționează, tot ca motiv de fapt pentru aprecierea cheltuielilor nedeductibile, faptul că SC ... S.R.L. are ultimul decont de TVA deșus cel aferent lunii septembrie 2010 (factura către X fiind emisă anterior, în luna aprilie 2010) și *declarația 394 în semestrul I 2009* (probabil ultima declarație informativă cod 394 deșusa de acest furnizor), *ultimul bilanț 2008*.

Cheltuiala cu achiziția de mărfuri de la SC ... S.R.L., in suma de ... lei (baza), efectuata cu factura nr. .../....2010, a fost considerata la control, tot prin apreciere, drept cheltuiala nedeductibila, motivația fiind că numărul de înmatriculare și codul unic de înregistrare înscrise în factură *aparțin SC ....., ultimele declarații fiind în iunie 2009 și nu are bilanțuri*, temeiul de drept invocat fiind art. 21, alin. (1) din Codul fiscal.

Astfel, consideram, de asemenea, total nejustificata motivația organului de inspecție fiscala precum ca numărul de inmatriculare (la Registrul Comerțului) si CUI aparțin SC ....., având în vedere că este posibil ca societatea să-și fi schimbat denumirea, aspect absolut in conformitate cu legea. Faptul că această societate a depus ultimele *declarații la luna iunie 2009* - nu are nicio legătura cu activitatea economica desfășurata de X in calitate de beneficiar.

Motivația echipei de control că societatea *nu are bilanțuri*, nu este susținuta de situația reala, societatea in cauza având toate bilanțurile depuse la organul fiscal teritorial, conform datelor obținute din accesarea site-ului [mfinante.ro](http://mfinante.ro), la dispoziția tuturor agenților economici.

La art. 21, alin. (1) se menționează ca sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizării de venituri impozabile, adică exact scopul efectuării acestor achiziții de mărfuri de către X, de a le vinde prin magazinul propriu, realizând, inregistrand si declarând venituri impozabile.

Cheltuiala cu achiziția de mărfuri de la SC ....., in suma de ... lei (baza), efectuata cu factura nr. .../....2010, a fost considerata la control cheltuiala nedeductibila, motivația fiind că aceasta este societate inactiva din data de 30.05.2011, conform art. 21, alin. (4), lit. r) din Codul fiscal. Aprecierea echipei de control este, si de aceasta data, total nejustificata, factura emisa de acest furnizor fiind cu un an inaintea declarării ca societate inactiva.

Pentru SC ..., SC ..., SC ..., SC ..., SC ..., echipa de control a apreciat drept cheltuieli nedeductibile achizițiile de mărfuri in suma de ... lei (baza), cu factura nr. .../.../2010, in suma de ... lei (baza) cu factura nr. .../....2010, in suma de ... lei cu factura nr. .../....2010, ... lei cu factura nr. .../....2010, respectiv in suma de ... lei cu factura nr. .../....2010, aceste societăți devenind inactice din data de 11.06.2009.

Consideram ca X a efectuat aceste cheltuieli in scopul realizării de venituri impozabile, prin vânzarea lor cu amănuntul, in magazinul propriu, adică sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform art. 21, alin. (1) din Codul fiscal.

Pentru SC ....., SC .... echipa de inspecție fiscala a apreciat drept cheltuieli nedeductibile achizițiile de mărfuri in suma de ... lei (baza), ... lei, respectiv ... lei - efectuate cu facturile nr. .../....2010, nr. .../....2010 respectiv nr. .../....2010, motivația fiind ca aceste societăți au devenit inactice de la o data ulterioara datei de emitere a facturilor către X, respectiv 30.05.2011 (SC ...) si 10.09.2012 (SC ...), adică pana la aproape doi ani distanta de data emiterii facturilor.

Consideram nelegala invocarea art. 21, alin. (4), lit. r) din Codul fiscal de către organul de inspecție fiscala ca temei de drept pentru a *aprecia* drept cheltuieli nedeductibile aceste achiziții de mărfuri, intrucat articolul de lege invocat prevede ca *nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate in evidenta contabila, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de*

*Înregistrare fiscală a fost suspendată în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, or aceste societăți nu erau inactive la data emiterii facturilor către beneficiarul X*

În sfârșit, tot aferent anului 2010, organul de inspecție fiscală a apreciat încă o dată nejustificat și fără niciun temei legal drept cheltuieli nedeductibile achizițiile de mărfuri efectuate de X de la furnizorii SC ....., SC ....., cu facturile nr. .../....2010 în suma de ... lei (baza), .../....2010 în suma de ... lei, .../....2010 în suma de 1.... lei respectiv, de la SC ... cu facturile nr. .../....2010 în suma de ... lei (baza), nr. .../....2010 în suma de ... lei și nr. .../....2010 în suma de ... lei, pentru motivul că aceste firme au depus ultimele declarații (fără să se menționeze tipul lor: de mențiuni, informative, recapitulative, fiscale etc.) pentru luna decembrie 2009, respectiv iunie 2010, lipsa bilanțurilor și întocmirea de sesizare penală, în cazul SC .....

Pentru anul 2011, organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, ca diferență între suma de ... lei stabilită la control și suma de ... lei declarată de societate, după cum urmează:

-... lei, reprezintă cheltuieli înregistrate de X de la diverși furnizori prezentați în anexa nr. 3 care prezintă o stare fiscală necorespunzătoare (suspendare activitate, bilanțuri, declarații fiscale și informative nedepuse, se afla pe lista neconcordanțelor, inactive). La această sumă s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (... lei x16%), fiind invocate ca temeiuri de drept art. 6, 7 din Codul de procedură fiscală, republicată și art. 21 alin. (4), lit. f) și r) din Codul fiscal.

Reamintim absența din motivațiile echipei de inspecție fiscală pentru anii 2011 și 2012, a elementelor care să identifice în mod unic societățile furnizoare ale X, care să probeze modalitățile, criteriile, bazele de date accesate, considerându-se că, urmare a comportamentului fiscal necorespunzător al acestor furnizori, X nu are drept de deducere a cheltuielilor.

Explicațiile aduse de contestatară pentru anul 2010, care dovedesc netemeinicia și nelegalitatea motivațiilor aparținând organului de inspecție fiscală, sunt valabile și pentru anul 2011, și anume:

În cazul SC ... S.R.L.(... lei), SC .....( ... lei), SC ... (... lei), ... S.R.L.(...lei), menținem argumentele de fapt și de drept pe care le-am prezentat mai sus, referitor la achizițiile efectuate de SC X de la acești furnizori în anul 2010, cu referire la nelegalitatea motivațiilor echipei de inspecție fiscală în baza cărora au apreciat drept cheltuieli nedeductibile achizițiile de mărfuri efectuate de X în scopul vânzării lor prin magazinul propriu, adică în scopul obținerii de venituri impozabile, numai pentru faptul că acești furnizori nu au depus declarații sau bilanțuri.

Pentru mărfurile achiziționate de la SC ....., (factura nr. .../18.03.2011 în sumă de ... lei), SC ....., (factura nr. ...6/....2011 în sumă de ... lei), SC ....., (factura nr. .../....2011 în sumă de ... lei), SC ..., (factura nr. .../....2011 în sumă de ... lei), organul de inspecție fiscală a apreciat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile, argumentând că *ultimele declarații depuse sunt pentru sem. 1 2009 sau nu sunt depuse declarații, deconturi de TVA și nici bilanțuri*, obligații care sunt strict în sarcina furnizorilor.

Achizițiile de mărfuri efectuate de X de la furnizorii SC ..., SC ..., SC ... cu factura nr. .../15.03.2011 în suma de ... lei, factura nr. .../20.04.2011 în suma de ... lei, factura nr. .../12.03.2011 în suma de ... lei, respectiv factura nr. .../....2011 în suma de ... lei, au fost apreciate drept nedeductibile de către echipa de control, motivându-se că aceste societăți sunt inactive, începând cu data 30.05.2011, respectiv data de 24.08.2012 (în cazul SC ... S.R.L.), adică de la o dată ulterioară datei în care au fost emise facturile către beneficiarul X Din nou temeiul invocat, art. 21 alin. (4), lit. r) din Codul fiscal, nu este justificat, întrucât la data efectuării operațiunilor, cele două societăți erau active.

Referitor la relația comercială cu furnizorul SC ....., cu sediul în ..., cod de identificare fiscală ..., X a încheiat un contract comercial, înregistrat sub nr. .../..09.2011, prin care acest furnizor se obligă să-i livreze marfuri (organe de asamblare, electrozi, tabla, tevi, echipamente de protecție, lant gall, scule aschetoare, rulmenți, îngrășămintă chimice), pentru livrarea ulterioară a acestora către partenerul SC ....

Astfel, în anul 2011, X a achiziționat mărfuri de la SC .... cu facturile nr. 1.../21.11.2011 în suma de ... lei și factura nr. .../22.11.2011 în suma de ... lei, pe care le-a achitat cu ordine de plată și le-a livrat în aceeași lună către SC ..., în baza contractului nr. ... din data de 20.06.2011. Mărfurile au circulat în baza avizelor de însoțire seria .. nr. ../07.11.2011, respectiv nr. .../16.11.2011, fiind întocmite notele de recepție nr. .../21.11.2011 și nr. .../22.11.2011.

Motivația organului de inspecție fiscală, pentru care aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile, respectiv că *societatea este inactivă din data de 04.04.2012, nu are temei legal întrucât facturile au fost emise în datele de 21.11 și 22.11.2011, iar SC .... este inactivă, așa cum s-a menționat, din data de 04.04.2012.*

Deși, echipa de control a recunoscut vânzarea bunurilor achiziționate de la SC .... către diverși clienți (SC ...), prin interpretarea contului 607 (*Cheltuieli privind mărfurile*), cont ce se utilizează pentru a se evidenția ieșirea din gestiune a mărfurilor vândute, nu a recunoscut intrarea în gestiune a aceluiași mărfuri. Deci, în aceste condiții, nu înțelegem ce mărfuri s-au vândut, dacă ele nu au fost recunoscute ca fiind intrate în gestiunea X

În luna decembrie 2011, X a înregistrat facturile nr. .../....2011, nr. ../12.12.2011, ../20.12.2011 și ../29.12.2011 emise de SC .... reprezentând *Prestări servicii conform deviz*, în sumă de ... lei, ... lei, ... lei, respectiv ...lei, conform situațiilor de lucrări semnate și însoțite de ambele părți, cheltuieli considerate nedeductibile la control, cu aceeași motivație *prestări servicii de către o societate inactivă, în locuința proprie* fiind invocat articolul 21, alin. (1) și alin. (4), lit. r).

Reamintim că SC .... este inactivă din data de 04.04.2012, deci era societate activă în luna decembrie 2011, a prestat lucrările de construcții (lucrări de reparații și amenajări interioare la sediul societății) conform contractului de prestări servicii încheiat în data de ....2011, a devizelor anexate, semnate de ambele societăți și prezentate la control. Nu știm în ce baza echipa de inspecție fiscală a menționat că serviciile s-au executat în *locuința proprie*, iar dacă era vizat administratorul societății, precizăm că acesta are alta adresă de domiciliu decât cea unde funcționează, X având sediul social acolo unde au fost executate lucrările în cauză.

In decizia de impunere emisa, organul de inspecție fiscală menționează ca în luna decembrie 2011, X a înregistrat facturile emise de SC .... (de fapt, SC ....) în suma de ... lei, anterior prezentate, reprezentând lucrări renovare locuința (în fapt, *locuința* este sediul social al societății), conform devizului din data de 08.05.2012, prezentat la control. De asemenea, se precizează ca SC .... a făcut obiectul unui control încrucișat în urma căruia s-a încheiat procesul verbal nr. .../20.12.2012, din care a rezultat ca societatea nu are înregistrate în evidența contabilă facturile nr. ... emise către X și nu a depus niciun decont de TVA, declarație informativă și bilanțuri contabile pentru anul 2011, fiind efectuată propunere de inspecție fiscală generală.

Deci, înțelegem ca *vina* X este ca furnizorul SC .... nu și-a respectat anumite obligații prevăzute de legea fiscală și de Legea contabilității și, pentru acest aspect, nu sunt deductibile cheltuielile efectiv realizate și înregistrate de beneficiar. În contextul în care se menționează SC .... a fost propusă pentru inspecție fiscală generală, considerăm ca, eventual, se puteau lua măsuri asigurătorii pentru sumele rezultate din obligațiile nerespectate de SC .... și nu stabilite în sarcina beneficiarului X care și-a înregistrat facturile, le-a achitat, a îndeplinit toate obligațiile declarative și de plată prevăzute de legislația specifică.

Pentru perioada 01.01.2012 - 30.06.2012, la control s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, ca diferența între suma de ... lei stabilită la control și suma de ... lei declarată de societate.

-... lei, cheltuieli înregistrate de X de la SC .... (anexa 3) care prezintă o stare fiscală necorespunzătoare (bilanțuri, declarații fiscale și informative nedepuse, se afla pe lista neconcordanțelor, inactivă) care susține încadrarea achizițiilor de la aceștia drept cheltuieli nedeductibile fiscal, fiind invocate prevederile: art. 6, 7 din Codul de procedură fiscală, republicată., art. 21, alin. (4), lit. f) și r) din Codul fiscal. A rezultat un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (... lei x 16 %).

Cu referire la achizițiile de la S.C. ...., reiterăm justificările anterioare, în sensul ca această societate a fost declarată inactivă din data de 04.04.2012, iar X a înregistrat în perioada 01.01 - 30.06.2012 un număr de 4 (patru) facturi de achiziții mărfuri și anume:

-Facturile nr. .../05.03.2012 în suma de ... lei (baza impozabilă) și nr. .../30.03.2012 în suma de ... lei (baza), deci din perioade în care SC .... era societate activă, temeiul legal invocat de echipa de inspecție fiscală: art. 21, alin. (4), lit. r) din Codul fiscal neavând nicio justificare;

-Facturile nr. .../27.04.2012 în suma de ... lei (baza) și nr. .../28.05.2012 în suma de ... lei (baza) reprezintă achiziții de mărfuri efectuate de X în baza contractului comercial nr. .../30.09.2011 încheiat cu SC ...., deci dintr-o perioadă anterioară celei în care această societate a fost declarată inactivă (04.04.2012), societatea beneficiară respectându-și toate obligațiile contractuale față de furnizor, decontările făcându-se prin bancă, și față de organul fiscal teritorial prin respectarea obligațiilor de declarare și de plată, aceasta neputând fi răspunzătoare de faptul ca un partener de afaceri de-al său, care era activ la momentul încheierii unui contract comercial, devine, ulterior, inactiv, din cauze ce tin numai de nerespectarea de către acesta a unor obligații prevăzute de lege.



-..... lei, venituri din vânzarea mărfurilor provenite din facturi care au generat un impozit pe profit in suma de ...lei.

Menționam ca in cuprinsul actului administrativ fiscal emis -Decizia de impunere nr. ../....2013 - nu se specifica despre ce facturi fiscale este vorba, din ce perioada, in ce sume fiecare sau, măcar, sa se faca trimiteri la o anexa in care sa fie detaliate aceste facturi.

Probabil a fost vizata anexa nr. 2 de la raportul de inspecție fiscala intocmit, intitulata *Venituri neinregistrate si TVA colectata in perioada ianuarie 2009 - iunie 2012*, in care sunt enumerate 6 (sase) facturi emise de X către diverși beneficiari in suma totala de ... lei (baza), reprezentând vânzări de mărfuri si o poziție denumita *venituri estimate* aferente unei facturi lipsa dintr-un carnet prezentat la control.

Dintre aceste venituri inscrise in Anexa nr. 2 ( anexa nementionata la cap. *Impozit pe profit* din cuprinsul actului administrativ fiscal ce face obiectul prezentei contestații), pentru primele sase (facturile emise către beneficiari) echipa de inspecție fiscala a aplicat direct cotele de impozitare in vigoare (16% pentru impozitul pe profit si 19% respectiv 24% pentru TVA), fara sa tina cont de cheltuielile cu mărfurile vândute.

In schimb, pentru factura constatata lipsa din carnet, s-a utilizat metoda marjei, reglementata de Ordinul nr. 3389/2011, prin care s-au estimat si cheltuielile aferente veniturilor calculate.

Din nou, organul de inspecție fiscala a reținut in sarcina X sume nejustificate, fara respectarea legislației in vigoare, sume reprezentând impozit pe profit si TVA, corespunzător bazelor impozabile inscrise in cele 6 (sase) facturi, nerespectand prevederile art. 1 alin. (3) din Ordinul nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere (aplicat in mod trunchiat, numai pentru o factura lipsa dintr-un carnet), unde se precizează:

*Stabilirea bazei de impunere se face prin estimarea atat a veniturilor, cat si a cheltuielilor aferente acestora.*

## **2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată**

Prin Decizia de impunere nr. ../....2013, s-a stabilit suplimentar o taxă pe valoarea adăugată in suma de ... lei, pentru care s-au calculat dobânzi de intarziere in suma de ... lei si penalități de intarziere in suma de ... lei.

S.C. X S.R.L a colectat in perioada 01.01.2009 -30.06.2012 o taxa pe valoare adăugata in suma totala de ... lei, in principal aferentă veniturilor realizate din vânzarea de confecții si încălțăminte pentru copii in spatiile comerciale închiriate, precum si din comercializarea de îngurășăminte chimice, robineti, lant, țeava etc.

La control, s-a stabilit TVA colectata in suma de ... lei, diferența in suma de ... lei fiind compusa din:

- (-)... lei, TVA colectata declarata in plus in deconturile de TVA aferente perioadei verificate;

- ... lei, TVA colectata aferenta unor facturi emise de X (anexa nr. 2), ce nu sunt inregistrate in evidenta contabila si nici in deconturile de TVA, deoarece administratorul societății a omis sa le dea societății care conduce evidenta contabila, fiind incalcate astfel prevederile art. 11 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, si art. 137 lit. a) din Codul fiscal;

- ... lei, TVA colectata aferenta facturii fiscale nr. ..., stabilita prin estimare, nefiind prezentata la control, prin impartirea bazei impozabile totale rezultate din facturile prezentate la numărul de facturi (49), la care s-a aplicat cota de TVA , obtinandu-se rezultatul de ... lei.

Asa cum am mai menționat la cap. *Impozit pe profit*, echipa de inspecție fiscala a aplicat trunchiat prevederile Ordinului nr. 3389/2011, într-un caz estimând atat veniturile cat si cheltuielile aferente, iar în alt caz (veniturile nedecarate), desi aceste venituri au fost obținute înregistrându-se și cheltuieli cu mărfurile, însă fără a se estima si aceste cheltuieli, desi, la art. 1, alin. (3) din Ordinul nr. 3389/2011 se precizează clar ca *stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atat a veniturilor, cat si a cheltuielilor aferente acestora.*

Deci, considerem nejustificata suma de ... lei, reprezentând TVA colectata suplimentar stabilita la control, intrucat a rezultat dintr-o baza de impozitare calculata incorect, fara respectarea prevederilor legale in materie, anterior menționate.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibila, in Decizia de impunere emisa s-a menționat ca X a declarat suma totala de ..... lei, la control s-a stabilit suma de ... lei, rezultând o diferența de ... lei, după cum urmează:

- (+)... lei, TVA deductibila nedecarata de societate in deconturile de TVA;

- ... lei, TVA fara drept de deducere aferenta unor achiziții inscrise in facturile fiscale prezentate in Anexa nr. 3, emise de societăți al căror comportament fiscal (stare de inactivitate, declarații fiscale, informative, bilanțuri nedepuse la organul fiscal teritorial, societățile nu declara aceste livrări in declarația 394 si se afla pe lista neconcordanțelor din aplicația *fiscnet*) nu poate proba indeplinirea tuturor condițiilor de exigibilitate a taxei pe valoare adăugata de către acești furnizori, care sa-i confere beneficiarului X dreptul la deducerea a taxei pe valoarea adăugată, invocându-se prevederile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>), art.145 alin.(1), art.... alin.(1) - (3), art....<sup>2</sup> alin. (1) din Codul fiscal.

In consecința, in baza art. 6 si art. 7 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, republicată, organul de inspecție fiscala a apreciat ca taxa pe valoarea adăugată in scrisă in facturile emise de către aceste societăți nu poate fi dedusă de către beneficiarul X, in condițiile in care nu s-a făcut dovada colectării/declarației/plații acestei taxe de către furnizor.

Precizam ca art. 145 - *Sfera de aplicare a dreptului de deducere*, alin. (1) din Codul fiscal prevede ca dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Exigibilitatea taxei pentru livrări de bunuri si prestări de servicii este definita la art. ...<sup>2</sup>, alin. (2), lit. a) din Codul fiscal, unde se menționează:

*Exigibilitatea taxei intervine la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator.*

Deci, la momentul emiterii facturilor de către respectivii furnizori, inscrise in Anexa nr. 3 (neidentificati in mod unic, fara cod fiscal, fara menționarea localității in care au sediul etc.), către X a intervenit exigibilitatea taxei, pe cale de consecința luând naștere dreptul de deducere a TVA pentru beneficiarul bunurilor înscrise în facturile in cauza , respectiv X, conform art. 145, alin. (1) din Codul fiscal.

Încă o dată considerăm ca organul de inspecție fiscală a *apreciat* în mod eronat starea de fapt existentă la X prin prisma activităților producătoare de venituri impozabile pe care aceasta le realizează, în corelație cu prevederile legale în vigoare, deplasând exigibilitatea TVA de la momentul în care este prevăzută în legea fiscală, respectiv data emiterii unei facturi, efectuând aprecieri nejustificate, nefundamentate în mod clar pe temeiuri legale, cu privire la un anumit comportament fiscal al unor furnizori, chiar și acela fiind mutat după data emiterii facturilor către X, uneori la intervale de 2 (doi) ani.

De asemenea, în același context, fundamental este ca legiuitorul a stabilit în mod clar, la art. 150 din Codul fiscal, cine este persoana responsabilă la plata TVA pentru operațiunile taxabile din România, și anume persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, adică furnizorul /prestatorul.

Deci, acești furnizori cu o *situație fiscală incertă*, așa cum menționează organul de inspecție fiscală în Decizia de instituire a măsurilor asigurătorii nr. .../10.01.2013, care face obiectul prezentei acțiuni, erau obligați la plata taxei aferente livrărilor efectuate către X, societate care le-a achitat integral facturile emise (în numerar și prin bancă), a consemnat operațiunile de achiziție în momentul efectuării lor prin documente (facturi, note de recepție) care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate, așa cum se prevede la art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și, totodată, și-a îndeplinit obligațiile declarative și de plată ce decurg din acestea (TVA și impozit pe profit).

Cu privire la temeiul de drept invocat de organul de inspecție fiscală în cuprinsul deciziei de impunere emise - art. 11, alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal, precizăm că majoritatea furnizorilor menționați în anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală, din perioada 2009 - iunie 2012, au fost declarați inactivi la date ulterioare datelor când au emis facturile către clientul X. Deci, la datele la care au emis facturile către X, acești furnizori erau societăți active, starea lor fiind detaliată pe parcursul acestei contestații la cap. *Impozit pe profit*.

Pentru achizițiile de mărfuri efectuate de la societăți înscrise în Anexa nr. 3, declarate inactive anterior datei la care au livrat bunurile și emis facturile către X (de exemplu, achizițiile de mărfuri efectuate de la SC ..., cu factura nr. .../27.04.2012 în suma de ... lei (baza) și factura nr. .../28.05.2012 în suma de ... lei (baza), acest furnizor fiind declarat inactiv la data de 04.04.2012), dar și celelalte exemple de societăți în aceeași situație, detaliate în prima parte a prezentei contestații, respectiv cea rezervată impozitului pe profit, precizăm că **aceste operațiuni de achiziție mărfuri se făceau în baza contractelor comerciale sau comenzilor încheiate anterior înscrierii acestor firme în Registrul contribuabililor inactivi, când societățile erau active.**

În consecință, temeiurile în drept invocate de echipa de inspecție fiscală nu justifică neacordarea dreptului de deducere a TVA înscrise în facturile emise de furnizorii înscrise în Anexa nr. 3, ba mai mult, au fost menționate de către echipa de control în baza unor aprecieri subiective asupra unui comportament, considerat necorespunzător pentru acești furnizori, de genul: stare de inactivitate (de cele mai multe ori după datele de emisie a facturilor către SC X), declarații informative, bilanțuri nedepuse, se afla pe lista neconcordanțelor etc, aprecieri ce nu au nicio legătură cu dreptul de deducere al beneficiarului mărfurilor, care drept, într-adevăr, ia naștere la momentul exigibilității taxei, adică la momentul emiterii

facturilor, conform art. 145 alin. (1) coroborat cu art. ...<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Suplimentar, facem referiri la deciziile comunitare in materie, respectiv Decizia Curții Europene de Justiție privind cauzele conexe C - 80/11 si C-142/11, care arata care sunt condițiile in care vor trebui cerute date suplimentare, in plus fata de factura doveditoare.

Astfel, s-a hotărât ca dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci cand se dovedește, având in vedere elemente obiective, ca persoana impozabila respectiva stia sau ar fi trebuit sa stie ca operațiunea invocata pentru a justifica dreptul de deducere era implicata intr-o frauda săvârșita de furnizor sau de un alt operator care intervine in amonte in lanțul de livrare.

Potrivit jurisprudentei Curții Europene de Justitie, agenții economici care iau toate masurile care pot fi pretinse in mod rezonabil de la un agent economic pentru a se asigura ca operațiunile lor nu sunt implicate intr-o frauda, indiferent daca este vorba de o frauda privind taxa pe valoare adăugata sau de alte, fraude, trebuie sa se poată baza pe legalitatea acestor operațiuni fara a risca sa piardă dreptul de deducere a TVA-ului achitat in amonte (a se vedea Hotărârea Kittel si Recolta Recycling).

Masurile pe care statele membre au posibilitatea sa le adopte in vederea colectării in mod corect a taxei si a prevenirii evaziunii fiscale nu trebuie sa depășească ceea ce este necesar pentru atingerea unor astfel de obiective. *"Prin urmare, acestea nu pot fi utilizate astfel incat sa repună in discuție in mod sistematic dreptul de deducere a TVA-ului si, prin urmare, neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA"*, mai menționează Curtea Europeana de Justiție, in decizia sus menționata.

De asemenea, *„Administrația fiscală nu poate impune in general persoanei impozabile care dorește sa exercite dreptul de deducere a TVA, pe de o parte, sa verifice ca emitentul facturii aferente bunurilor si serviciilor pentru care se solicita exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoana impozabila, ca dispunea de bunurile in cauza si era in măsura sa le livreze si ca a îndeplinit obligațiile privind declararea si plata TVA-ului pentru a se asigura ca nu exista nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de alta parte, sa dispună de documente in aceasta privință"*, se insista in decizia Curții Europene de Justiție.

Astfel, in principiu, este de competenta autorităților fiscale sa efectueze controalele necesare asupra persoanelor impozabile pentru a detecta nereguli si fraude privind taxa pe valoare adăugata, precum si sa aplice sancțiuni persoanei impozabile care a săvârșit aceste nereguli sau aceste fraude.

*"In consecința, prin impunerea, din cauza riscului unui refuz al dreptului de deducere, in sarcina persoanelor impozabile a masurilor enumerate, administrația fiscală ar transfera persoanelor impozabile, contrar dispozițiilor menționate, propriile atribuții de control"*, se arata in aceeași Decizie a Curții Europene de Justitie.

Deci, nu poate fi refuzat dreptul de deducere a TVA de către beneficiarul X pe baza unor aprecieri efectuate de organul de inspecție fiscală, precum: *societăți*

care nu au depus bilanțuri, nu au depus anumite declarații, se afla pe lista neconcordantelor etc. referitoare la comportamentul fiscal al unora dintre furnizorii societății beneficiare, drept de deducere garantat de principiul neutralității TVA (C-95/07 ECOTRADE).

În concluzie, petenta solicită admiterea contestației și, pe cale de consecință, anularea deciziei de impunere prin care s-au stabilit sume suplimentare reprezentând impozit pe profit în suma de ... lei, TVA în suma de ... lei, cu accesoriile aferente (majorări și penalități de întârziere) în suma de ... lei (pentru impozit pe profit), respectiv ... lei (pentru TVA).

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.../....2013** emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a stabilit de plată în sarcina S.C.X S.R.L., pentru perioada 01.01.2009 – 30.06.2012, următoarele obligații fiscale:

- ... lei impozit pe profit;
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată neadmisă la deducere;
- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA.

**Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar**, prin Raportul de inspecție fiscală nr.../....2013 s-a stabilit că pentru perioada 01.01.2009 – 30.06.2012, X a calculat și declarat la organul fiscal teritorial impozit pe profit în suma totală de ... lei.

La inspecția fiscală, s-a stabilit în sarcina societății un impozit pe profit în suma totală de ... lei, diferența suplimentară de ... lei provenind din sume ce au majorat masa profitului impozabil, după cum urmează ( în corelație și cu constatările de la cap. TVA ):

Pentru anul 2009 societatea a calculat un impozit minim în suma de ... lei. La control s-a stabilit o diferență la baza impozabilă în suma de ... lei aferentă unor achiziții de la o societate inactivă, respectiv SC ... (anexa nr. 3), care nu modifică valoarea impozitului minim/ pe profit datorat, conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru anul 2010 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, aferent trimestrului IV, ca diferență între suma stabilită la control de ... lei și cea declarată de societate, ... lei.

Pentru perioada 01.01 – 30.09.2010, societatea a înregistrat o pierdere fiscală de ... lei iar la control s-a stabilit un profit impozabil în suma de ... lei. Societatea a calculat un impozit minim în suma de ... lei. La control s-a stabilit o diferență la baza impozabilă în suma de ... lei (anexa nr. 3), reprezentând cheltuieli înregistrate de X de la diverși furnizori (SC ..., SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ..., SC ... SRL, SC ... SRL, SC Ca & Zi Comert SRL, SC ... SRL, SC ... SRL), pentru care nu s-au întocmit/nu s-au prezentat alte documente justificative ( contracte bilaterale de furnizare marfa , documente de transport) în afara facturilor, iar majoritatea acestor intrări

reprezinta marfuri receptionate cantitativ/valoric, asadar la data acestei inspectii nu se poate stabili daca acestea au fost efectiv intrate in gestiunea societatii la data facturii .

Suplimentar, furnizorii mai sus mentionati, prezinta o stare fiscala necorespunzatoare (lichidare/dizolvare, faliment, bilanturi, declaratii fiscale si informative nedepuse, se afla pe lista neconcordantelor, inactive), motiv care sustine incadrarea achizitiilor de la acestia drept cheltuieli nedeductibile fiscal.

Ca temei de drept, s-au avut in vedere prevederile art. 6, 7 din Codul de procedura fiscala, republicat si prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) si r) din Codul fiscal.

Modificarea bazei de impunere, asa dupa cum am mentionat mai sus, nu conduce si la recalcularea sumei datorate de societate cu titlu de impozit minim pentru aceasta perioada.

Pentru anul 2011 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, ca diferenta intre suma stabilita la control, ... lei si cea declarata de societate, ... lei, astfel:

- cheltuielile inregistrate de societate in luna decembrie 2011, aferente facturilor emise de SC ..., in suma totala de ... lei, având înscrisă pe factură mentiunea „ Prestari servicii –conform deviz”. In evidenta contabila a SC X SRL nu exista cladiri inregistrate.

Societatea a prezentat la inspectia fiscala contractul de executie lucrari de constructii nr.../27.11.2011 care are ca obiect: lucrari renovare. Contravaloarea devizului de lucrari prezentat la control, întocmit de SC ... in data de 08.05.2012, privind renovare locuinta, in valoare totala de ... lei a fost facturat catre SC X SRL in luna decembrie 2011.

SC ... a facut obiectul unui control incrucisat in urma caruia s-a incheiat procesul verbal nr. .../20.12.2012, din care a rezultat ca societatea respectiva nu are inregistrate in evidenta contabila facturile nr. ... emise catre SC X SRL, in luna decembrie 2011 si nu a depus nici un decont de TVA, declaratie informativa si bilanturi contabile pentru anul 2011 iar pentru anul 2012 societatea nu are intocmita evidenta contabila, motiv pentru care a fost efectuata propunere pentru inspectie fiscala generala.

SC ... a fost declarata inactiva de catre organul fiscal la data de 04.04.2012. Pentru cheltuielile mai sus mentionate si care nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal, in sarcina probei care-i revine potrivit legii, societatea nu poate face dovada ca acestea sunt reale si efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, determinand astfel un impozit pe profit suplimentar in suma de ...lei (... lei x 16%). Nu s-au respectat prevederile art. 21, alin. (1) si (4) lit e) din Codul fiscal.

- ... lei, reprezinta cheltuieli inregistrate de X de la diversi furnizori prezentati in anexa nr. 3 care prezinta o stare fiscala necorespunzatoare (suspendare activitate, bilanturi, declaratii fiscale si informative nedepuse, se afla pe lista neconcordantelor, inactive), care sustine incadrarea achizitiilor de la acestia drept cheltuieli nedeductibile fiscal . Aceste cheltuieli, in principal cu marfuri si servicii, stabilite drept nedeductibile, genereaza un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (... lei x 16%). Temei de drept incident: art. 6, 7 din Codul de procedura fiscala, republicata, art. 21, alin. (4), lit. f) si r) din Codul fiscal.

In acest caz se reiau si constatarile inscrise la cap. TVA din acest RIF.

- ... lei, impozit pe profit nedeclarat in declaratia anuala privind impozitul pe profit 101, aferenta anului 2011, nerespectandu-se prevederile art. 82 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Pentru perioada 01.01 – 30.06.2012, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, ca diferenta intre suma stabilita la control, ... lei si cea declarata de societate, ... lei, diferenta justificata astfel:

- ... lei, reprezinta cheltuieli cu marfurile inregistrate de X de la SC ... (anexa nr. 3) care prezinta o stare fiscala necorespunzatoare (bilanturi, declaratii fiscale si informativne nedepuse, se afla pe lista neconcordanțelor, inactiva, care sustine incadrarea achizițiilor de la acestia drept cheltuieli nedeductibile fiscal.

Aceste cheltuieli stabilite drept nedeductibile, genereaza un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (... lei x 16%). Temei de drept incident: art. 6, 7 din Codul de procedura fiscala, republicata, art. 21, alin. (4), lit. f) si r) din Codul fiscal;

- ... lei, reprezinta venituri din vanzarea marfurilor provenite din facturi fiscale emise de societatea verificata si neinregistrate in evidenta contabila, deoarece administratorul societatii a declarat ca a omis sa le prezinte firmei care realizeaza evidenta contabila, generand un impozit pe profit in suma de ... lei, potrivit art. 21(1) din Codul Fiscal , cu modificarile ulterioare;

- ... lei cheltuieli nedeductibile din dobanzi/majorari de intarziere si amenzi genereaza un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei (... lei x 16%), conform prevederilor art. 21, alin. (4), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- ... lei, impozit pe profit nedeclarat in declaratiile privind impozitul pe profit 100, aferente anului 2011, nerespectandu-se prevederile art. 82 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Pentru diferențele de impozit pe profit stabilite la inspecția fiscală s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, conform prevederilor art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Situatia detaliata a diferentelor de impozit pe profit datorate si nedeclarete de SC X SRL , in suma totala de ... lei impreuna cu calculul accesoriilor aferente diferentelor suplimentare stabilite se regaseste in anexele nr. 4 si nr.5 la raport.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită de plată** prin Raportul de inspecție fiscală nr..../....2013, din verificarea documentelor justificative prezentate și a datelor existente in aplicatiile informatice la dispozitia organului de inspectie, au rezultat urmatoarele :

**Taxa pe valoarea adăugată colectată**

Societatea a colectat in perioada 01.01.2009 – 30.06.2012, o taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei.

In perioada verificata societatea a colectat TVA in principal aferenta veniturilor realizate din vanzarea de confectii si incaltaminte pentru copii in spatiile comerciale inchiriate, precum si din comercializarea de ingrasaminte chimice , robineti, lant, teava, etc.

La inspecția fiscală s-a stabilit TVA colectata in suma de ... lei, diferenta in suma de ... lei fiind compusa din:

- (-) ... lei - TVA colectata declarata in plus in deconturile de TVA aferente perioadei verificate, incalcandu-se prevederile art. 82 din OG nr. 92/2003 privind

Codul de procedura fiscala si 137 lit a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare.

- ... lei - TVA colectata aferenta unor facturi emise de SC X SRL (anexa nr.2), ce nu sunt inregistrate in evidenta contabila si nici in deconturile de TVA, deoarece administratorul societatii a omis sa le dea societatii care conduce evidenta contabila, fiind incalcate astfel prevederile art. 11 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si 137 lit a) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare;

- ... lei - TVA colectata aferenta facturii fiscale nr. ..., stabilita prin estimare, astfel:

-din carnetul cu facturi fiscale seria ... de la nr. ... la nr. ..., s-au prezentat la control doar 49 de facturi. Baza impozabila totala aferenta facturilor prezentate, este de ... lei, rezultand o baza impozabila medie de ... lei/factura (cu TVA aferenta in suma de ... lei) care, inmultita cu numarul de facturi (1) neprezentate la control, rezulta o baza impozabila estimata la control in suma de ... lei (1 x ... lei/fact ). Pentru aceasta, TVA aferenta este de ... lei;

- pentru diferenta suplimentara de impunere aferenta lunii decembrie 2011, in suma de ... lei, s-a utilizat metoda marjei, reglementata de Ordinul 3389/2011, prin estimarea cheltuielilor aferente acestor venituri prin aplicarea coeficientului de 78.62 %, rezultat prin calcularea ponderii cheltuielilor totale privind marfurile vandute în totalul veniturilor înregistrate în evidența contabilă din vânzarea mărfurilor, după cum urmează:

Total cont 607/2011 = ... x 100 = 78.62%

Total cont 707/2011 ...

... lei x 78.62% = ... lei reprezintă cost estimat pentru veniturile neînregistrate și nedeclarate ce urmează a fi scăzut din veniturile estimate, astfel:

... lei – ... lei = ... lei – reprezintă bază de impunere suplimentar stabilită prin estimare pentru calculul impozitului pe profit datorat, estimat la control.

În timpul inspecției fiscale s-a întocmit, conform prevederilor Ordinului nr.3389/2011, nota de fundamentare privind selectarea metodei de estimare a bazelor de impunere, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Nemț sub nr.9639/19.12.2012.

#### Taxa pe valoarea adaugata deductibila

Taxa dedusa de societate este aferenta achizitionarii de marfuri, materiale consumabile, piese de schimb si carburanti, necesare obiectului de activitate precum si din investitiile efectuate de societate atat la sediul social cat si la punctul de lucru.

TVA dedusa si declarata de societate in perioada verificata este in suma totala de ..... lei ( anexa nr.6), la control stabilindu-se suma de ... lei, rezultand o diferenta de ... lei, compusă din:

- (+) ... lei TVA deductibila nedeclarata de societate in deconturile de TVA, incalcan-du-se astfel prevederile art. 82 din OG nr. 92/2003 privind Codul de ...cedura fiscala;

- (-) ... lei TVA fara drept de deducere aferenta unor achizitii inscrise in facturile fiscale prezentate in anexa nr. 3, emise de societati al caror comportament fiscal (stare de inactivitate, declaratii fiscale, informative, bilanturi nedepuse la organul fiscal teritorial, societatile nu declara aceste livrari in



declaratia 394 si se afla pe lista neconcordantelor din aplicatia Fiscnet) nu poate ...ba indeplinirea tuturor conditiilor de exigibilitate a taxei pe valoare adaugata de catre acesti furnizori, care sa-i confere beneficiarului SC X SRL dreptul la deducerea ei.

In consecinta, in baza art. 6 si art. 7, alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de ...cedura fiscala, republicata, organul de inspectie fiscala apreciaza pe baza constatarilor asupra situatiei de fapt fiscale ca sumele inscrise in facturile emise de catre aceste societati nu pot constitui baza de exercitare a deducerii TVA pentru beneficiarul SC X SRL, in conditiile in care nu s-a facut dovada colectarii/declararii/platii acestei taxe de catre furnizor, adica exact componentele fundamentale ale mecanismului prin care functioneaza acest impozit indirect intitulat taxa pe valoare adaugata.

In aceste conditii nu au fost respectate prevederile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>), art. ... alin. (1) - (3), art. ...<sup>2</sup> alin. (1) și art 145, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Furnizorii inscrisi în aceste facturi, prin comportamentul fiscal care a rezultat din consultarea bazelor de date la dispozitia D.G.F.P. Neamt, nu au facut dovada desfasurarii de activitati economice in perioada în care au fost emise facturile, activitati mentionate la art. 127 din Codul fiscal, unde este definita persoana impozabila.

A lega dreptul de deducere a cheltuielii cu marfa si TVA doar de conditiile de forma ale documentelor inregistrate in contabilitate ar insemna, prin reducere la absurd, ca persoanele impozabile pot deduce orice suma cu titlu de cheltuiala si/sau TVA doar in baza unor documente formale, fara legatura cu substanta tranzactiei, ceea ce ar duce, in final, la eludarea conditiei de fond esentiale, si anume aceea ca achizitiile pentru care se realizeaza aceste deduceri sa aiba loc in realitate si aceasta realitate sa fie posibil de verificat la toti partenerii afacerii.

Pentru diferentele de TVA stabilite suplimentar la prezenta inspectie fiscala, in suma totala de ... lei, au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, conform prevederilor art. 120, 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de ...cedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, detaliate in anexa nr. 6.

În perioada 19-20.12.2012, în baza ordinului de serviciu nr...../19.12.2012, echipa de inspectie fiscală a efectuat un control incrucisat la SC ..., CUI ..., deoarece aceasta societate se afla pe lista neconcordantelor din aplicatia Fiscnet (nu declara livrarile efectuate catre SC X SRL). Prin comportamentul fiscal care a rezultat din consultarea bazelor de date la dispozitia D.G.F.P. Neamt, SC ... nu a depus declaratii fiscale, informative, bilanturi la organul fiscal teritorial, fiind declarata inactiva incepand cu data de 04.04.2012, nu a facut dovada desfasurarii de activitati economice in perioada în care au fost emise facturile, activitati mentionate la art. 127 din Codul fiscal, unde este definita persoana impozabila.

**III.** Luand in considerare motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare, se retin urmatoarele:

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se ...nunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile cheltuielile cu achiziția mărfurilor în sumă de ... lei care au generat un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, în condițiile în care în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că tranzacțiile derulate nu reflectă operațiuni reale.**

**În fapt,**

Organele de inspecție fiscală au stabilit că X a achiziționat mărfuri, în perioada septembrie 2009 – mai 2012, în baza unor facturi fiscale emise de furnizori, în perioade în care aceștia erau declarați inactivi, respectiv:

-S.C. ... .. (inactiv din data de 11.06.2009) – Factura nr..../28.09.2009 (baza impozabilă – ... lei, TVA – ... lei);

-S.C.... .. (inactiv din data de 11.06.2009) – Factura nr..../21.06.2010 (baza impozabilă – ... lei, TVA – ... lei);

-S.C. ... S.R.L. ... (inactiv din data de 11.06.2009) – Factura nr..../....2010 (baza impozabilă – ... lei, TVA – ... lei);

-S.C. .... .. (inactiv din data de 11.06.2009) – Factura nr..../....2010 (baza impozabilă – ... lei, TVA – ... lei);

-S.C. ... S.R.L. ... (inactiv din data de 11.06.2009) – Factura nr..../....2010 (baza impozabilă – ... lei, TVA – ... lei);

-S.C. ... S.R.L. ... (inactiv din data de 11.06.2009) – Factura nr..../....2010 (baza impozabilă – ... lei, TVA – ... lei); Factura nr..../01.04.2011 (baza impozabilă – ...lei, TVA – ... lei);

-S.C. .... .. (inactiv din data de 11.06.2009) – Factura nr..../....2011 (baza impozabilă – ... lei, TVA – ... lei);

-S.C. .... (inactiv din data de 04.04.2012) – Factura nr...../27.04.2012 (baza impozabilă – ... lei, TVA – ... lei); Factura nr..../28.05.2012 (baza impozabilă – ... lei, TVA – ... lei);

În aceeași perioadă, societatea a achiziționat mărfuri de la furnizorii S.C. ... .., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. ... S.R.L. ...., S.C. ... S.R.L. ...., S.C. ... .., S.C. .... .., S.C. ... .. (anexa nr.3 la raport), despre care, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, nu s-a putut stabili realitatea și legalitatea tranzacțiilor consemnate în facturile emise de acești furnizori către X, pe motiv că societățile furnizoare prezintă o stare fiscală necorespunzătoare (lichidare/dizolvare, faliment, bilanțuri, declarații fiscale și informative nedepuse, se află pe lista neconcordanțelor, inactive), motiv care susține încadrarea achizițiilor de la aceștia drept cheltuieli nedeductibile fiscal. Totodată, comportamentul fiscal al acestor societăți nu poate ...ba îndeplinirea tuturor condițiilor de exigibilitate a taxei pe valoarea adăugată, care să-i confere beneficiarului X dreptul la deducerea ei.

Referitor la S.C. ... .., organele de inspecție fiscală au constatat că X a înregistrat și dedus cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată înscisă în facturile emise de către această societate în luna decembrie 2011. Pe aceste facturi este înscisă mențiunea „Prestări servicii – conform deviz”, societatea prezentând la inspecția fiscală contractul de execuție lucrări de construcții nr...../27.11.2011, având ca obiect „lucrări renovare”, deși în evidența contabilă a S.C.X S.R.L., nu există clădiri înregistrate.

S.C. ... a făcut obiectul unui control încrucișat în urma căruia s-a încheiat ...cesul verbal nr.../20.12.2012 din care a rezultat că societatea nu are înregistrate în evidența contabilă facturile nr.... emise către X în luna decembrie 2011 și nu a depus nici un decont de TVA, declarație informativă și bilanțuri contabile pentru anul 2011, pentru anul 2012 societatea nu are întocmită evidență contabilă, iar la data de 04.04.2012 a fost declarată contribuabil inactiv.

Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu achiziția mărfurilor de la furnizorii menționați anterior, ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil, conform prevederilor art. 21 alin(4) lit. f) și r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și conform prevederilor art. 6 și art.7 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de ...cedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Totodată, taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile fiscale emise de către aceste societăți nu poate fi admisă la deducere, în condițiile în care nu s-a făcut dovada colectării/declarării/plății acestei taxe de către furnizor, nefiind respectate prevederile art.11 alin.(1<sup>2</sup>), art.... alin.(1) – (3), art....<sup>2</sup> alin.(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit de plată suplimentar în sumă de ... lei și o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Prin contestație, S.C. X S.R.L susține că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, prin vânzarea lor cu amănuntul, în magazinul ...priu, adică sunt cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform art.21 alin.(1) din Codul fiscal.

Totodată contestatara precizează că mărfurile au fost achitate pe loc, în numerar, transportate cu mijloace de transport ...priei, având ca document justificativ al mărfurilor achiziționate pe timpul transportului factura emisă de furnizorii în cauză, efectuându-se recepția lor prin întocmirea notelor de recepție și constatare de diferențe care furnizează toate informațiile prevăzute la pct.2, Anexa nr.1 din O.M.F.P.nr.3512/2008, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Astfel, temeiurile în drept invocate de echipa de inspecție fiscală nu justifică neacordarea dreptului de deducere a TVA înscrise în facturile emise de furnizorii înscrși în anexa nr.3 la raport, aprecierile făcute de organele de inspecție neavând nicio legătură cu dreptul de deducere al beneficiarului mărfurilor, care ia naștere la momentul exigibilității taxei, adică la momentul emiterii facturii, conform art.145 alin.(1) coroborat cu art....<sup>2</sup> alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

### **În drept,**

Referitor la exercitarea dreptului de apreciere, art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de ...cedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

***„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”***

Referitor la rolul activ, art.7 alin.(2) din același act normativ, prevede următoarele:

**„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Referitor la mijloacele de ...bă, art.49 din același act normativ, prevede următoarele:

**„(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de ...bă, putând ...ceda la:**

**a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;**

**b) solicitarea de expertize;**

**c) folosirea înscrisurilor;**

**d) efectuarea de cercetări la fața locului.**

**(2) ...bele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”**

Referitor la obligația de a furniza informații, art.52 din același act normativ, prevede următoarele:

**„ (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de ...bă.”**

Referitor la forța ...banta a documentelor justificative și evidentelor contabile, art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de ...cedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

**„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie ...be la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”**

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei și din investigațiile derulate pe parcursul inspecției fiscale s-au constatat următoarele:

- o parte din societățile supuse analizei au emis facturi ulterior declarării acestora contribuabili inactivi: S.C. ... .. (inactiv din data de 11.06.2009) – factura nr..../28.09.2009, S.C.... .. (inactiv din data de 11.06.2009) – factura nr..../21.06.2010; S.C. ... S.R.L. ... (inactiv din data de 11.06.2009) – factura nr..../....2010, S.C. .... .. (inactiv din data de 11.06.2009) – factura nr..../....2010, S.C. ... S.R.L. ... (inactiv din data de 11.06.2009) – factura nr..../....2010, S.C. ... S.R.L. ... (inactiv din data de 11.06.2009) – factura nr..../....2010 și factura nr..../01.04.2011, S.C. .... .. (inactiv din data de 11.06.2009) – factura nr..../....2011, S.C. .... .. (inactiv din data de 04.04.2012) - factura nr..../27.04.2012 și factura nr..../28.05.2012;

- restul societăților supuse analizei, chiar dacă au emis facturile înainte de data declarării acestora contribuabili inactivi, au avut un comportament fiscal

necorespunzător, respectiv nu au depus deconturi de TVA, declarații, bilanțuri: S.C. ... .., S.C. .... .., S.C. ...., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. ... S.R.L. ...., S.C. ... S.R.L. ...., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. ... .., S.C. .... .., S.C. .... ..;

-pentru unele societăți emitente există sesizare penală pentru evaziune fiscală: S.C. ... .., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. .... .., S.C. ... S.R.L. ...., S.C. ... S.R.L. ...., S.C. .... .., S.C. .... ..

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că toate facturile, în baza cărora societatea contestatoare și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată nu pot fi considerate documente justificative, având în vedere situațiile prezentate anterior, iar operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, și totodată bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de ...veniență.

Referitor la cheltuielile nedeductibile, potrivit art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„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.”**

HG nr.44/2004 pentru a...barea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la punctul 44 prevede:

**„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.**

Din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit, pentru ca o cheltuială să fie considerată deductibilă fiscal trebuie să aibă la bază o operațiune real efectuată și care să poată fi justificată în orice moment, prin reflectarea acesteia atât în contabilitatea beneficiarului, cât și în cea a furnizorului pe baza de documente justificative, respectiv facturi fiscale în calitatea lor de documente justificative cu regim special de inseriere și numerotare, altfel spus legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale.

Referitor la faptul generator, exigibilitatea, exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și emiterea facturilor fiscale, art...., art.145 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada verificată, precizează:

- la art....

**„Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

**(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.**

**(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”**

- la art.145 alin.(1)

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

(...)

- la art.146 alin.(1) lit.a)

**„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.”**

Referitor la elementele pe care trebuie să le conțină documentele justificative, anexa 1, lit.A, pct.2 din OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, precizează:

**„ Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**

- **denumirea documentului;**
- **denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;**
- **numărul documentului și data întocmirii acestuia;**
- **menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);**
- **conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;**
- **datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;**
- **numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să a...be operațiunile respective, după caz;**
- **alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.**

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

În acest sens se ...nunta si Înalta Curte de Casație si Justiție prin Decizia nr.V/15.01.2007 publicata in Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007 partea I in care se precizeaza ca „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 cuprind mențiuni incomplete sau care nu corespund realității.”

Fata de prevederile legale sus mentionate, se retine ca persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta bunurilor si serviciilor a...vizionate de la o alta persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, iar pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabila trebuie sa justifice suma taxei cu facturi fiscale sau alte documente legal a...bate emise pe numele sau de catre persoane impozabile inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata și care să cuprindă informațiile prevăzute de legislația în vigoare.

De asemenea din actele normative mai sus mentionate se retine ca documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea atât a persoanelor care le-au intocmit, vizat si a...bat cat si a celor care le-au inregistrat in contabilitate.

Totodata se retine faptul ca operatiunile consemnate in formularele ...curate din alte surse decat cele legale nu pot fi inregistrate in contabilitate, bunurile care fac obiectul tranzactiilor respective fiind considerate fara documente legale de ...venienta.

În ceea ce privește achizițiile de bunuri de la societăți declarate inactive, sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, care precizează:

***“De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. ...cedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin. Lista contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice - portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și va fi adusă la cunoștința publică în conformitate cu cerințele prevăzute prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”,***

coroborate cu prevederile Ordinului Presedintelui A.N.A.F.nr.575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră,

*“Art.1*

*(...)*

*(2) Contribuabilii sunt declarați inactivi prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.*

*Art. 2*

*(1) Pe perioada în care este declarat inactiv contribuabilului îi sunt aplicabile ...cedurile de administrare fiscală referitoare la gestiunea, controlul și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

*(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), contribuabilii incluși în Lista contribuabililor declarați inactivi nu vor fi supuși ...cedurilor curente de notificare pentru nedepunerea declarațiilor.*

**Art. 3**

**(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.**

**(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) nu ...duc efecte juridice din punct de vedere fiscal.”**

Conform acestor prevederi legale, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

De asemenea, din textele de lege citate mai sus rezultă că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv.

Totodată rezultă că, de la data declarării ca inactiv, contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi sau alte documente tipizate cu regim special, iar în cazul în care un contribuabil inactiv emite documente fiscale, acestea nu ...duc efecte juridice din punct de vedere fiscal.

În baza exercitării dreptului de apreciere și având în vedere prevederile art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de ...cedura fiscală, republicată, referitor la forța ...banta a documentelor justificative, concluzionăm ca societatea contestatoare nu face dovada ca operațiunile scriptice corespund unor tranzacții reale și legal desfășurate.

În consecință, organul fiscal nu poate considera cheltuielile în sumă de ... lei, înregistrate de SC X SRL din ... ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil și nici nu poate acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, doar pe baza unor tranzacții reflectate scriptic, în special atunci când din investigațiile efectuate nu rezultă realitatea efectuării tranzacțiilor în cauză.

Referitor la motivațiile aduse de S.C.X S.R.L. din ... în susținerea contestației, precizăm că acestea nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, constatări care au avut la bază acțiuni de investigare fiscală și control încrucișat, în urma cărora au rezultat neregulile menționate în prezenta decizie de soluționare și care conduc la concluzia că facturile cuprinse în anexa nr.3 la Raportul de inspecție fiscală nr..../....2013 nu reflectă tranzacții reale și legale, nu corespund realității și în consecință nu se poate acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată și cheltuielile înregistrate în evidența contabilă pe baza acestor documente.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, a documentelor existente la dosarul contestației, a verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, se reține ca facturile fiscale pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată nu pot fi considerate documente legal emise de către furnizori, motiv pentru care se va respinge contestația formulată de X din ... pentru **impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, obligații fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Neamț, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de**



inspectia fiscala nr. .../....2013 având la bază Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2013.

2. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspectie fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de ...lei și au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, obligații fiscale aferente veniturilor din vânzarea mărfurilor neînregistrate în evidența contabilă, în condițiile în care argumentele aduse de contestatară nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspectie fiscală.

#### În fapt,

Prin Raportul de inspectie fiscală nr.../....2013, organele de inspectie fiscală au stabilit că în perioada ianuarie 2009 – iunie 2012, X a emis 6 facturi reprezentând vânzări de mărfuri în valoare de ... lei (bază impozabilă) pe care nu le-a înregistrat în evidența contabilă (anexa nr.2 la raport).

Pentru o factură seria ... nr.... din carnetul cu facturi seria ... de la ...-..., constatată lipsă la control, organele de inspectie au ...cedat la estimarea unei baze impozabile medii în sumă de ... lei, iar apoi, la estimarea cheltuielilor aferente veniturilor în sumă de ... lei, prin utilizarea metoda marjei, reglementată de Ordinul nr.3389/2011.

Ca urmare, organele de inspectie fiscală au stabilit de plată pentru cele 6 facturi neînregistrate și factura lipsă la inspectia fiscală, un impozit pe profit suplimentar în sumă de ...lei (... lei x 16%) și o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei.

X contestă impozitul pe profit în sumă de ...lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, aferente veniturilor neînregistrate în sumă de ... lei, precizând că pentru cele 6 facturi neînregistrate, organele de inspectie fiscală au aplicat direct cotele de impozitare în vigoare, fără să țină cont de cheltuielile cu mărfurile vândute, așa cum s-a ...cedat în cazul facturii lipsă, pentru care s-a utilizat metoda marjei, reglementată de Ordinul nr.3389/2011, prin care s-au estimat și cheltuielile aferente veniturilor calculate.

Prin Referatul cu ...puneri de soluționare a contestației, organele de inspectie fiscală precizează că petenta nu a adus documente și nici nu a demonstrat că nu a fost descărcat costul mărfurilor vândute aferent mărfurilor înscrise în cele 6 facturi neînregistrate în evidența contabilă.

#### În drept,

Referitor la sarcina ...bei, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de ...cedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, prevede urmatoarele:

-la art. 64 „**Forța ...bantă a documentelor justificative și evidențelor contabile Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie ...be la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.**”

-la art. 65 „Sarcina ...bei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

**(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de ...be sau constatări ...prijii.”**

Totodată sunt incidente și prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de ...cedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, se precizează:

**„(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; [...].”**

Fata de situația de fapt și de drept prezentată anterior, reținem:

Prin contestația formulată, petenta are sarcina de a dovedi actele și faptele care stau la baza declarațiilor sale, în speță că, în cazul facturilor neînregistrate în evidența contabilă, au fost omise de la înregistrarea în evidența contabilă, atât veniturile cât și costul mărfurilor vândute aferente facturilor neînregistrate.

Astfel, ținând cont de principiul de drept *“actori incumbit ...batio”*, cel ce face o ...punere înaintea judecării trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, reținem că simpla motivare, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator (balanțe de verificare, fișe de cont analitice, metoda folosită pentru descărcarea contului de mărfuri – din care să rezulte că cheltuielile cu mărfurile înregistrate în contabilitate sunt aferente, strict, veniturilor înregistrate), nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă, în conformitate cu prevederile pct. 2.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind a...barea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de ...cedură fiscală, potrivit căroră,

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

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că societatea nu aduce argumente de fond în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificate cu documente, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de ...lei și au colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, obligații fiscale aferente veniturilor neînregistrate în contabilitate, urmând a se face aplicațiunea art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de ...cedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind a...barea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de ...cedură fiscală, potrivit căroră :

*"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 ataca contestația va fi respinsă ca neîntemeiată."*

**și a se respinge ca neîntemeiată și nesuținută cu documente contestația formulată de X pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de ...lei și taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei, stabilite prin Decizia de impunere nr. .../....2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr..../....2013.**

**3. Direcția Generală a Finanțelor Publice Neamț este investită să se ...nunțe dacă măsura organelor de inspecție fiscală privind stabilirea în sarcina X din ... a unui impozit pe profit de plată suplimentar în sumă de ... lei, precum și diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată cu suma de ... lei este legală, în condițiile în care prin contestația formulată, societatea nu aduce argumente de fapt și de drept, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt,**

În perioada verificată, prin Raportul de inspecție fiscală nr..../....2013, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de impozit pe profit de plată în sumă de ... lei și au ...cedat la dimunarea taxei pe valoarea adăugată de plată cu suma de ... lei, după cum urmează:

-... lei impozit pe profit aferent sumei de ... lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu majorările de întârziere și amenzile, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-... lei impozit pe profit nedeclarat în declarațiile privind impozitul pe profit 100 aferente anului 2011, fiind încălcate prevederile art.82 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de ...cedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

-... lei impozit pe profit nedeclarat în declarația anuală privind impozitul pe profit 101, aferentă anului 2011, fiind încălcate prevederile art.82 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de ...cedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

-(-)... lei TVA colectată, declarată în plus în deconturile de TVA aferente perioadei verificate, fiind încălcate prevederile art.82 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de ...cedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.137 lit.a) DIN Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

-... lei TVA colectată aferentă facturii fiscale nr...., stabilită prin estimare;

-(+)... lei TVA deductibilă nedeclarată de societate în deconturile de TVA, fiind încălcate prevederile art.82 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de ...cedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

Petenta formuleaza contestație împotriva sumelor precizate anterior, fără a aduce însă niciun argument în susținerea contestației.

**In drept,** spetei supuse analizei ii sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de ...cedura fiscala, unde referitor la forma si continutul contestatiei, se precizeaza urmatoarele:

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

*(...)*

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

*(...)"*

De asemenea, prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui A.N.A.F.nr.2137/2011 privind a...barea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de ...cedura fiscala, republicata, stipuleaza ca:

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

In vederea solutionarii contestatiei, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamt a avut in vedere si prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicata, privind Codul de ...cedura fiscala, unde referitor la solutionarea contestatiei, se precizeaza expres faptul ca:

**"(1) [...]. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii",**

coroborate cu pct.11.1 lit.b din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind a...barea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G.nr.92/2003, republicata, care prevede referitor la solutiile asupra contestatiei ca aceasta este:

**"b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării",** organele de solutionare neputandu-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care intelege sa conteste aceste sume.

Analizand documentele anexate la dosarul cauzei, se retine faptul ca, desi X din ... contesta impozitul pe profit în sumă de ... lei și măsura privind diminuarea taxei pe valoarea adăugată cu suma de ... lei, petenta nu aduce argumente in sustinerea cauzei supuse solutionarii de natura sa combata constatările organelor de inspectie fiscala din care sa rezulte o alta situatie fata de cea constatata la inspectia fiscala, nu precizeaza motivele de drept pe care se intemeiaza contestatia si nu aduce date si documente noi fata de cele avute in vedere la control, care sa infirme constatările organelor de inspectie fiscala.

In contextul considerentelor prezentate mai sus, **urmeaza a se respinge ca nemotivata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de catre X din ... împotriva măsurii organelor de inspecție fiscală privind stabilirea unui impozit pe profit de plată suplimentar în sumă de ... lei, precum și împotriva măsurii privind diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată cu suma de ... lei, măsuri stabilite prin Decizia de impunere nr. .../....2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, având la bază Raportul de inspecție fiscală nr..../....2013.**

**4. Referitor la obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată,** stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../....2013, menționăm că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Având în vedere că prin prezenta decizie s-a respins contestația pentru impozitul pe profit în sumă totală de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei, potrivit principiului de drept potrivit caruia accesoriul urmează principalul, **urmeaza a se respinge contestatia si pentru obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată,** stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../....2013.

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei, în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de ...cedură fiscală, republicată, se

#### **DECIDE:**

**1.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X** din ... pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, obligații fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Neamț, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../....2013 având la bază Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2013.

**2.** Respingerea ca nemotivată și nesustinută cu documente a contestației formulate de **X** din ... împotriva impozitului pe profit în sumă de ... lei și a măsurii privind diminuarea taxei pe valoarea adăugată cu sumă de ... lei, obligații fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../....2013 având la bază Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2013.

**3.** Respingerea contestației formulate de **X** din ... pentru obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și obligațiile de plată accesorii în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. .../....2013 având la bază Raportul de inspectie fiscala nr. .../....2013.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.