



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



Str. Apolodor nr. 17  
Sector 5, București  
Tel : + 021 319 97 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

## **DECIZIA NR. 275/2012**

privind soluționarea contestației formulate de  
**SC .X. .X. SRL**

înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.906489/23.03.2011**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./22.03.2011, înregistrată la Agenția Naționala de Administrare Fiscală sub nr.X/23.03.2011, cu privire la contestația formulată de **SC .X. .X. SRL cu domiciliul fiscal în .X.**, Str. X nr.X, Ap.X, sector X, CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J40/.X./2002, împotriva Deciziei de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./01.02.2011.

SC .X. .X. SRL contestă suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA;
- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;

Totodată, societatea contestă Decizia de impunere nr..X./03.02.2011 emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili - Activitatea de inspecție fiscală, prin care s-a soluționat cu control anticipat, decontul de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, pe perioada ianuarie 2010 – august 2010, în sumă

totală de .X. lei, din care aprobat la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și **s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.**

SC .X. .X. SRL figurează la poziția nr..X. din Anexa nr.2 din OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **07.02.2011**, conform mențiunii olografe înscrisă pe decizia de impunere și a semnăturii reprezentantului societății, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, la data de **09.03.2011**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii acestei direcții, aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X. .X. SRL.

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./01.02.2011, societatea susține următoarele:***

#### **A. PROCEDURĂ**

Decizia de reverificare este act administrativ fiscal emis fara respectarea elementelor obligatorii prevazute de lege - lipsa numelui și prenumelui tuturor persoanelor imputernicite a organului fiscal ceea ce atrage nulitatea deciziei de impunere, aceasta nefiind semnată decât de două persoane din cele cinci care au efectuat inspecția fiscală.

De asemenea, societatea arată că decizia de impunere nu contine elementele obligatorii prevazute de pct.5 din Anexa 2 la OPANAF 1046/2007, care prevede in mod expres obligativitatea pentru intreaga echipa de inspectie fiscală de a semna decizia de impunere și invocă în susținere

prevederile art.43 alin.(2) litera g) și ale art.46 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că decizia de impunere este lovită de nulitate absolută.

Totodată, contestatoarea susține că a fost încălcat termenul imperativ de 6 luni de zile privind durata efectuării inspecției fiscale, prevăzut la art.104 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea mai arată că lipsa motivării în fapt și în drept a deciziei de impunere atrage nulitatea acesteia. În acest sens susține că organul de inspecție fiscală constată ca motiv de fapt, în Raportul de inspecție fiscală, lipsa informațiilor din partea de jos a facturii care nu sunt elemente obligatorii, dar în decizia de impunere nu reține nici motivul de fapt și nici motivul de drept pentru stabilirea obligațiilor suplimentare de plată, așa cum se prevede la pct. 2.2.3 din Anexa 2 la OPANAF nr.1046/2007.

În susținere, organul de inspecție fiscală omite în totalitate încadrarea faptei constatate, iar în ceea ce privește motivarea în drept invocă la modul general "*ordine emise în baza Hotărârii nr.831/2007*", încălcând astfel dispozițiile imperative ale legii menționate.

Totodată, susține că decizia de impunere, ca act administrativ fiscal, trebuie să îndeplinească toate cerințele de formă menționate de art. 43 din Codul de procedură fiscală, respectiv trebuie să includă, *inter alia*, motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii sale.

De asemenea, contestatoarea susține că potrivit prevederilor art.2 alin.3 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, "*unde prezentul cod nu dispune să se aplice prevederile Codului de Procedură civilă*", și întrucât nu există o sancțiune specifică prevăzută de Codul de procedură fiscală pentru încălcarea de către organul de inspecție fiscală a prevederilor art.43 alin.(2) litera i) sunt aplicabile dispozițiile art.105 alin.(2) din Codul de procedură civilă care dispune că „*Actele îndeplinite cu neobservarea normelor legale sau de un funcționar necompetent se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor*”, întrucât s-a pricinuit societății o vătămare constând în nerespectarea dreptului la un proces echitabil.

Ca urmare, societatea susține că actul administrativ fiscal este lovit de nulitate în temeiul art.105 alin.2 din Codul de procedură civilă raportat la art.2 alin.3 și art. 43 alin 2 din Codul de procedură fiscală.

Contestatoarea susține că menirea motivării actului administrativ fiscal este aceea de a permite contribuabilului să își exercite dreptul la apărare conform art.6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului ("Convenția"), art.21 din Constituția României și art.205 din Codul de

procedura fiscala, republicat, cu modificările și completările ulterioare. În acest sens s-a pronunțat și Inalta Curte de Casatie și Justitie care a aratat ca *"actele administrative deduse judecatii sunt nelegale, întrucât nu cuprind motivele de fapt și de drept care au condus organul fiscal la luarea masurilor fata de contribuabil, fiind emise cu încălcarea dispozitiilor art.38 din Cod Procedura Fiscala "*.

## **B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

**1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, pe perioada 2004 – 2008, societatea susține că a încheiat contracte cu furnizorii, proprietatea asupra bunurilor livrate urmand a se transfera la data receptiei in silozurile desemnate de societate (conditie Incoterms CPT Loc de livrare) sau la momentul incarcarii de catre furnizor a produselor in mijloace de transport (conditie Incoterms FCA Loc de incarcare).

Bunurile achizitionate au fost mai departe vandute fie catre clienti interni, pentru care societatea a colectat TVA, fie catre clienti externi, pentru care a fost aplicat regimul de scutire ce permitea dreptul de deducere a TVA, si in consecinta conditia mentionată la art.145 alin.3 și 4 din Codul fiscal, pe perioada 2004 – 2006, și la art.145 (8) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pe perioada 2007 – 2008, a fost îndeplinita.

De asemenea, contestatoarea susține că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor de marfuri numai in baza exemplarelor originale ale facturilor emise de catre furnizori, respectandu-se prevederile punctului 51 alin.(1) și (2) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare în perioada 2004 - 2006, respectiv ale punctului 46 alin.(1) din Normele Metodologice in vigoare incepand cu 1 ianuarie 2007.

**a. Cu privire la achizițiile efectuate de societate de la SC .X. SRL, in perioada iulie 2004 - decembrie 2005**, contestatoarea consideră nelegală si neintemeiata decizia organelor de inspectie fiscala de a refuza dreptul de deducere a TVA pe motiv că facturile nu cuprind datele privind expediția întrucât art.145 alin.(8) din Codul Fiscal, prevede că pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA persoana impozabila trebuie sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(8) din Codul fiscal or, facturile fiscale **contin toate informatiile obligatorii** ce trebuie incluse in facturi.

Totodata, contestatoarea susține că intre facturile pentru care se refuză dreptul de deducere a TVA se regasesc facturi de avans, precum și facturi de stornare de avans.

De asemenea, contestatoarea susține că dispozitiile art.3 alin.(2) din OMFP nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara și

contabila nu reprezintă condiții pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, iar conform Ordinului nr.1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara și contabila prevede ca *“ In cazul in care la data livrării bunurilor este întocmit formularul Aviz de însoțire a marfii cod 14-3-6A, urmand ca în termenul prevazut de lege sa fie emisa factura fiscala, datele de identificare a persoanei care livreaza marfa și datele privind expeditia se completeaza numai pe avizul de însoțire a marfii”*, astfel că, în aceste cazuri, nu era necesară includerea informatiilor in cartusul din partea de jos a facturii intrucat marfa a fost expediata de furnizor in baza avizelor de însoțire.

Mai mult, contestatoarea susține că nu se pot retine dispozitiile art.51 alin.1 din HG nr.44/2004 ca fiind dispozitii suplimentare fata de conditiile mentionate de art.155 alin 8 din Codul Fiscal intrucat s-ar încalca dispozitiile Legii nr.24/2000 privind normele de tehnica legislativa pentru elaborarea actelor normative.

De asemenea, societatea arată că unele informatii cum ar fi data livrării bunurilor sau numarul mijlocului de transport, care deși nu sunt obligatorii conform art.155 alin (8) din Codul Fiscal pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, se regasesc pe alte documente anexate la factura, cum sunt BCAR, tichete de cantar, avize de însoțire a marfii, scrisori de trasura.

Referitor la constatarea conform căreia facturile primite de societate nu contin semnaturile persoanelor care au asistat la expedierea bunurilor societatea susține că nu este unul din elementele obligatorii și nu atrage nedeductibilitatea TVA, cel mult poate genera o sanctiune in sarcina "compartimentului emitent", si mai exact in sarcina furnizorului.

In ceea ce priveste deficientele constatate in întocmirea avizelor de însoțire, organele de inspectie fiscala au consemnat in Raportul de inspectie fiscala faptul ca avizele de însoțire a marfii nu întotdeauna aveau înscrise pretul unitar, elementele de identificare ale expeditorului (numele și prenumele, seria și nr. buletin de identitate/carte de identitate) mijlocul de transport, ora și data expeditiei, etc., deficiente ce nu reprezinta un argument pentru nedeductibilitatea TVA, conform art.145 alin.(8) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, intrucât art.155 alin.(8) din Codul Fiscal și pct.51 alin.2 din Normele metodologice in vigoare pana la data de 1 ianuarie 2007, nu poate afecta dreptul de deducere a TVA.

Contestatoarea susține că legiuitorul lasa la latitudinea persoanei impozabile sa opteze pentru a-și justifica dreptul de deducere a TVA:

- fie numai pe baza facturii;
- fie pe baza facturii și a altor documente prevazute de Hotararea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind

activitatea financiara și contabila, respectiv avizul de însoțire a marfii, chitanța/ chitanța fiscală, factura/factura fiscală;

-fie numai pe baza documentelor prevăzute de HG nr.831/1997, dar care să conțină toate informațiile prevăzute de la art.155 alin.(8) din Codul fiscal, în vigoare la acea perioadă.

Astfel, documentele menționate de organele de inspecție fiscală, respectiv avizele de însoțire a marfii, situațiile centralizatoare cuprinzând cantitățile de marfă aprovizionate, nu constituie documente justificative cerute în mod obligatoriu de Codul Fiscal pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, ci sunt cel mult optionale și/sau complementare la factura. Asadar, art.145 alin.9 din Codul fiscal și pct.51 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal menționează alte documente alternative pentru justificarea dreptului de deducere a TVA.

În ceea ce privește invocarea în Raportul de inspecție fiscală de către organele de inspecție fiscală în legătură cu informațiile lipsă cu privire la expediția marfii (numele delegatului, seria și nr. de buletin, ora expediției), societatea precizează că astfel de situații sunt izolate și nu pot afecta tranzacția realizată cu .X..

Ca urmare, solicită exonerarea societății de la plata sumei de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată precum și a accesoriilor aferente (majorări de întârziere, dobânzi și penalități de întârziere) stabilite suplimentar.

**b. Cu privire la achizițiile efectuate de la SC .X. SRL în perioada iulie 2006 - iulie 2008**, societatea aduce aceleași argumente invocând în plus prevederile art.155 alin.5 lit.l) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.72 alin.3 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care, începând cu data de 01.01.2007, prevede un element obligatoriu ce trebuie cuprins în factura fiscală, respectiv data la care au fost livrate bunurile cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării.

Referitor la acest aspect contestatoarea susține că în cazul facturii centralizatoare data livrării nu mai poate constitui un element obligatoriu ce trebuie inclus în factură.

Totodată invocă și faptul că elementul semnatura de primire, nu reprezintă o informație necesară conform art.155 alin. (5) din Codul Fiscal, dar este și expres exclusă de art.155 alin.(6) din Codul fiscal potrivit căruia „(6) *Semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii*”.

Pentru exemplificarea celor de mai sus, contestatoarea anexează factura nr..X./31.07.2006 emisă de SC .X. SRL împreună cu raportul de cantitate - calitate emis de SC .X. SA în data de 31.07.2006 și certificatul de depozit aferent emis de SC .X. .X. SRL, factura nr..X./30.07.2007 emisă de

SC .X. SRL impreuna cu BCAR nr..X./30.07.2007 și raportul de cantitate - calitate aferent emise de SC .X. SA și factura nr..X./12.06.2007 emisa de SC .X. SRL impreuna cu rapoartele de cantitate - calitate aferente .

Ca urmare, societatea susține că facturile primite de la SC .X. SRL impreuna cu anexele la acestea (ex. rapoartele de receptie, avizele de insotire) contin suficiente informatii pentru a se stabili toate conditiile si informatiile cu privire la tranzactiile efectuate si in consecinta, data livrarii bunurilor nu era obligatoriu de inclus in factura intrucat fie aceasta nu a avut loc (in cazul facturilor de avans) sau a avut loc la data emiterii facturii, fie a avut loc inainte de data emiterii facturii centralizatoare.

Societatea susține că factura este doar un document care atesta realizarea unei tranzactii intre doi comercianti, continand date despre tranzactie (data tranzactiei, obiectul tranzactiei, valoarea tranzactiei) si informatii despre participanti (nume, adresa, cod de identificare fiscala), iar lipsa elementor din factura la care fac referire organele de inspectie fiscala nu poate constitui un element suficient si esential in exercitarea dreptului de deducere a TVA, acest aspect fiind dezbatut si in jurisprudenta europeana, respectiv: in cazurile reunite C-123/87 si C-330/87 in care autoritatile fiscale din Belgia au refuzat dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile efectuate de Mrs. .X. si EGI pe motiv ca facturile aferente acestor achizitii nu contin toate informatiile cerute de legea belgiana (adresa beneficiarului, codul de inregistrare in scopuri de TVA, descrierea bunurilor si serviciilor). Curtea Europeana de Justitie a decis ca informatiile incluse in factura nu trebuie sa reprezinte elemente care sa ingreuneze (si chiar sa faca imposibil) dreptul unor companii de a-si deduce taxa asupra achizitiilor sale, atata timp cat facturile contin suficiente informatii pentru colectarea TVA și asigură supravegherea legalitatii operatiunilor desfasurate.

Ca urmare, societatea solicita exonerarea de la plata sumei de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata impusa suplimentar aferenta achizitiilor de marfuri de la SC .X. SRL, precum și a accesoriilor aferente (majorari de intarziere, dobanzi și penalitati de intarziere) stabilite suplimentar

**c. Cu privire la achizițiile efectuate de societate de la SC .X.SRL și SC .X. SRL, respectiv SC .X. SRL, in perioada august 2007 – septembrie 2007** societatea aduce aceleași argumente ca și în cazul **SC .X. SRL** și solicita exonerarea societatii de la plata sumei de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar aferenta achizitiilor de marfuri de la SC .X.SRL, in suma de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar aferenta achizitiilor de marfuri de la SC .X. SRL și in suma de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar aferenta achizitiilor de la SC .X. SRL, precum și a accesoriilor aferente

(majorari de intarziere, dobanzi și penalitati de intarziere) stabilite suplimentar.

**d. Cu privire la achizițiile efectuate de la SC .X. SRL și SC .X. SRL respectiv SC .X. SRL, in perioada august 2007 – septembrie 2007,** societatea aduce aceleași argumente ca și în cazul de la poziția C invocând suplimentar următoarele:

Separat, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a TVA in suma .X. lei din factura nr..X./03.08.2009 pentru aceleași motive de ordin formal. Contestatoarea susține că aceasta factura este emisa de catre prestatorul SC .X. SRL pentru servicii de depozitare și cuprinde toate elementele obligatorii mentionate de art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare aceasta factura este inclusa in mod eronat in lista intocmita de catre organele de inspectie fiscala cuprinzand facturile emise de catre .X. pentru care nu se acorda dreptul de deducere a TVA.

Pentru exemplificare societatea anexează factura nr..X./15.07.2009 emisa de .X. impreuna cu BCAR, aviz de insotire a marfii și certificat de depozit, factura nr..X./09.11.2007 emisa de .X. impreuna cu BCAR nr..X./09.11.2007, factura nr. .X./01.07.2008 emisa de .X. impreuna cu BCAR nr. .X./01.07.2008 și certificat de depozit nr.39.

Ca urmare, solicita exonerarea de la plata sumei de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar aferenta achizițiilor de marfuri de la SC .X. SRL, in suma de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de marfuri de la SC .X. SRL și in suma de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de marfuri de la SC .X. SRL, precum și a accesoriilor aferente.

**e. Cu privire la achizițiile efectuate de la SC .X. SRL in perioada noiembrie 2009 - decembrie 2009,** societatea aduce aceleași argumente ca și în cazul de la poziția C invocând suplimentar următoarele:

Conform contractelor incheiate cu furnizorul SC .X. SRL, conditia de livrare a bunurilor este FCA Loc de incarcare. Astfel, in conformitate cu contractul de vanzare-cumparare la sectiunile "Locul livrării" și "Receptia calitativa și cantitativa"), precum și a conditiilor de livrare (FCA .X.), proprietatea asupra bunurilor livrate se transfera la data încarcării acestora in camioane in conformitate cu avizele de însotire a marfii și mai exact la data la care delegatul societatii confirma cantitatea și calitatea marfii incarcate pentru a fi expediata societatii. Operatorul economic din Zona Libera .X. care realizeaza receptia bunurilor intocmește o situatie centralizatoare in care se consemneaza data receptionarii bunurilor, cantitatea rezultata prin cantarire, precum și cea utila conform indicatorilor de calitate. Diferentele rezultate au



fost suportate de catre societate daca acestea au fost peste limitele de perisabilitate stabilite de lege.

Ca urmare, societatea susține că factura a fost intocmita in baza comenzilor transmise de societate, fiind emisa la data incarcarii bunurilor in camioane si astfel anterior expedierii bunurilor catre Zona Libera .X. astfel că, data emiterii facturii este anterioara sau coincide cu data livrării bunurilor, de unde rezulta ca **data livrării bunurilor nu reprezinta, in cazul de fata, un element obligatoriu ce trebuie cuprins in factura in vederea indeplinirii obligațiilor de forma privind exercitarea dreptului de deducere al TVA.**

De asemenea, referitor la constatarea conform căreia avizele de insotire a marfii prezentate de societate erau in copie și denumirea furnizorului este inregistrata pe unele dintre acestea societatea susține că avizul de insotire a marfii este doar un document de transport ce insotește marfa de la furnizor pana la depozitele din Zona Libera .X. și nu un document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA având în vedere prevederile pct.46 alin.1 din Normele de aplicare a Codului fiscal, legiuitorul lasând la latitudinea persoanei impozabile posibilitatea de a alege între documentul prevazut la art.146 alin.1 din Codul Fiscal (factura cuprinzand informatiile obligatorii prevazute de art.155 alin.(5) din Codul Fiscal) și alte documente care sa contina informatiile obligatorii prevazute de art.155 alin.5 din Codul Fiscal, in situatia in care factura de achizitie nu este disponibila in original sau aceasta nu contine elementele obligatorii prevazute de Codul Fiscal.

Ca urmare, solicita exonerarea de la plata sumei de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata stabilită suplimentar aferenta achizițiilor de marfuri de la SC .X. SRL, precum și a accesoriilor aferente.

***f. Cu privire la achizițiile efectuate de la SC .X. SRL in perioada august 2007- august 2009,*** societatea aduce aceleași argumente ca și în cazul de la poziția E invocând suplimentar următoarele:

Conform contractelor incheiate cu furnizorul SC .X. SRL, conditia de livrare a bunurilor este CPT Loc de livrare. Astfel, in conformitate cu contractul de vanzare-cumparare la sectiunile "Locul livrării" și "Recepția calitativa, precum și condițiilor de livrare, proprietatea se transfera la data receptiei acestora in silozurile desemnate de societate și, mai exact, la data la care operatorul neutru de control desemnat din Zona Libera .X. intocmește rapoartele de cantitate - calitate sau depozitarul intocmește tichete de cantar și certificate de depozit prin care se consemneaza data receptionarii bunurilor, cantitatea rezultata prin cantarire, precum și cea utila conform indicatorilor de calitate. Astfel, aceste rapoarte de cantitate - calitate reprezinta documentul ce atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor și in baza caruia furnizorul, respectiv SC .X. SRL emite factura pentru bunurile efectiv livrate.

Avand in vedere exceptia prevazuta la art.155 alin.5, precum și faptul ca in cazul achizitiei de bunuri de la furnizorul SC .X. SRL data livrării bunurilor coincide cu data facturii, rezulta ca **data livrării bunurilor nu reprezintă, în cazul de față, un element obligatoriu ce trebuie cuprins in factura in vederea indeplinirii obligatiilor de forma privind exercitarea dreptului de deducere a TVA.**

De asemenea, contestatoarea susține că trebuie sa se tina cont de faptul ca **facturile emise de catre SC .X. SRL au fost emise in legatura cu o serie de livrari de bunuri, pentru care aceasta din urma societate a emis câte un aviz de insotire a marfii pentru fiecare livrare in parte.** In aceste conditii, facturile emise de SC .X. SRL **au reprezentat facturi centralizatoare** aferente livrarilor de bunuri având atașate mai multe avize de insotire a marfii pe care este mentionata data livrării.

Așadar, in cazul unei facturi centralizatoare, este evident **ca data livrării bunurilor nu mai poate reprezenta un element obligatoriu ce trebuie inclus in factura, in baza art.155 din Codul Fiscal,** deoarece o astfel de factura, fiind prin definitie emisa pentru un numar foarte mare de livrari de bunuri, acestea nu ar putea fi toate incluse ca atare in factura, **aceasta informatie fiind într-un asemenea caz determinata in baza documentelor emise** (ex. avize de insotire a marfii) la data livrării bunurilor și care sunt anexate la factura.

**Ca urmare,** societatea susține că în cazul furnizorului SC .X. SRL au fost emise facturi centralizatoare ce contin toate informatiile cerute de Codul fiscal la art.155 alin.(5), dar mai putin data la care bunurile au fost livrate, din trei motive:

1. nu puteau fi practic incluse în factura;
2. aceste informatii puteau fi extrase din avizele de însoțire a marfii sau a rapoartelor privind receptia marfii care au fost anexate la factura centralizatoare;
3. conform pct.72 alin.(3) din Normele la Codul fiscal aceste informatii nu trebuie incluse, atat timp cat sunt anexate la factura documentele care au fost emise la data livrării.

Pentru exemplificare societatea anexează factura nr.CTPAG.X./17.06.2009, impreuna cu avizele de insotire a marfii și raportul de cantitate - calitate in baza carora a fost emisa factura. Precizează, de asemenea, ca este dispusa sa puna la dispozitia organului de solutionare a contestatiei toate documentele din centralizatorul anexat indata ce va primi o solicitare in acest sens, pentru ca acesta sa se convinga despre realitatea informatiilor cuprinse in acestea.

În consecință, contestatoarea solicită recunoașterea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de la SC .X. SRL și exonerarea la plata accesoriilor aferente.

**g. Cu privire la achizițiile efectuate de La SC .X. SRL in perioada iunie 2008 - august 2008**, societatea aduce aceleași argumente ca și în cazul de la poziția F și pentru exemplificare anexează factura nr.CTPTR.X./23.06.2008 emisa de SC .X. SRL împreună cu raportul de cantitate – calitate, societatea fiind dispusa sa puna la dispozitia organului de solutionare a contestatiei toate documentele din centralizatorul prezentat în Anexa nr.15 în urma unei solicitari in acest sens.

Astfel, contestatoarea solicită recunoașterea dreptului de deducere a TVA în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de la SC .X. SRL și exonerarea la plata accesoriilor aferente.

**În ceea ce privește încălcarea principiilor Codului fiscal și a jurisprudentei UE**, SC .X. .X. SRL susține că:

- legislatia nationala referitoare la dreptul de deducere a fost transpusă dupa principiile Directivei 2206/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al TVA și a jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, care nu permite negarea dreptului de deducere a TVA de către Statele Membre pentru considerente de ordin pur formal.

- trebuie tinut cont de faptul că factura este doar un document care atesta realizarea unei tranzactii intre doi comercianti, continand date despre tranzactie (*data tranzactiei, obiectul tranzactiei, valoarea tranzactiei*) și informatii despre participanti (*nume, adresa, cod de identificare fiscala*), iar lipsa elementelor din factura la care fac referire organele de inspectie fiscala nu poate constitui un element suficient și esential in exercitarea dreptului de deducere, trebuind luate in considerare toate aspectele relevante astfel cum s-a decis in jurisprudenta CEJ. Aceasta chestiune a fost dezbătuta și clarificata in jurisprudenta europeana, mai exact, in cazurile reunite C-123/87 si C-330/87, in care autoritatile fiscale din Belgia au refuzat dreptul de deducere a TVA pentru achizitiile efectuate de Mrs. .X. și EGI pe motiv ca facturile aferente acestor achizitii nu contin toate informatiile cerute de legea belgiana (adresa beneficiarului, codul de inregistrare in scopuri de TVA, descrierea bunurilor și serviciilor). CEJ a decis in aceasta cauza ca Directiva a-VI-a “TVA” prevede cu titlu imperativ ca Statele Membre trebuie sa preia in legislatia lor nationala doua cerinte de ordin formal cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre contribuabili, anume cele prevazute de art.22 alin.3 lit.b) din cuprinsul Directivei, ce se refera la suma facturata și cota de TVA aplicabila. CEJ a retinut ca este posibil potrivit art. 22 alin.8 din Directiva a-VI-a “TVA” ca Statele Membre sa impuna in legislatia lor nationala și alte cerinte de ordin formal care sa fie incluse in factura de catre contribuabili pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA in vederea asigurarii unei corecte așezari a TVA și pentru a permite autoritatilor fiscale sa exercite controlul sistemului TVA.

Cu toate acestea, dreptul Statelor Membre de a impune cerinte suplimentare de ordin formal cu privire la continutul facturilor, ca și conditie de exercitare a dreptului de deducere a TVA de catre contribuabili, nu este unul de tip absolut, ci trebuie sa fie limitat la ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmarit, astfel cum el este mentionat. CEJ concluzioneaza cu aceeași ocazie ca astfel de informatii suplimentare nu trebuie ca prin numarul lor sau natura lor tehnica sa ingradeasca in asemenea maniera exercitarea dreptului de deducere a TVA, incat aceasta sa devina practic imposibila sau excesiv de dificila.

Din aceasta perspectiva, societatea arată că neanalizarea dreptului de deducere a TVA doar pentru ca elementele de ordin formal nu sunt reflectate de facturile emise, nu poate servi scopurilor pe care Directiva a-VI a le urmarește, fiind in realitate doar un abuz al organelor de inspectie fiscala, care au refuzat sa acorde dreptul de deducere, prin invocarea dispozitiilor de ordin formal din legislatia nationala, ceea ce este contrar deciziei CEJ.

De asemenea, contestatoarea susține că potrivit principiului proportionalitatii, retinut de CEJ in cauze precum Teleos vs. Commissioners of Customs and Excise, Molenheide (solutia pronuntata in cauzele reunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 si C-47/96 și cauza C-25/03, Eswein), masurile stabilite prin legislatia nationala in materia fiscalitatii nu pot depași ceea ce este proportional in atingerea scopului urmarit, in cauza evitarea fraudei și evaziunii fiscale.

Or, atat timp cat organele de inspectie fiscală nu numai ca nu au stabilit pe baza de probe nici existenta unei fraude și nici participarea societatii la o asemenea frauda, din toate documentele existente la indemana organelor de inspectie fiscală este vadit neproportionala masura inlaturarii deductibilitatii TVA la care societatea era indreptatita.

Ca urmare, atat timp cat nu este vorba de o evaziune fiscala, legea interna nu poate aplica o sanctiune de natura celei de a refuza dreptul de deducere a TVA pentru simplul motiv ca anumite informatii nu au fost in mod corect cuprinse in continutul facturii.

Totodată, societatea arată că decizia organelor de inspectie fiscala contravine principiului certitudinii impunerii prevazut la art.3 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, conform caruia certitudinea impunerii implica "*elaborarea de norme juridice clare, care sa nu conduca la interpretari arbitrare, iar termenele, modalitatea si sumele de plata sa fie precis stabilite pentru fiecare platitor, respectiv aceștia să poată urmări și intelege sarcina fiscala ce le revine, precum si sa poata determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale*".

Deși Codul fiscal contine prevederi clare cu privire la conditiile de exercitare a dreptului de deducere, organele de inspectie fiscala refuza dreptul de deducere a TVA in baza unor conditii suplimentare de forma, fapt

ce conduce la o lipsa de coerență în interpretarea legii și a jurisprudenței europene ce afectează situația financiară a societății care se află în imposibilitatea de a avea o certitudine cu privire la obligațiile fiscale ce îi revin în ceea ce privește dreptul de deducere.

În concluzie, în baza argumentelor prezentate societatea a îndeplinit atât condițiile privind substanța operațiunii, art.145 alin.(3) și (4) din Codul fiscal în vigoare înainte de 2007 și art.146 alin.(2) din Codul fiscal în vigoare după 2007, cât și condiția de formă, respectiv art.145 alin.(8) din Codul fiscal în vigoare înainte de 2007 și art.146 alin.1 din Codul fiscal în vigoare după 2007, pentru deductibilitatea TVA și în consecință a dedus TVA aferentă achizițiilor asupra cărora nelegal și neîntemeiat organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere.

**2. Referitor la suma de .X. lei stabilită suplimentar ca taxă pe valoarea adăugată colectată,** societatea invocă în susținere prevederile art.128 alin.3 lit.e), respectiv art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ale HG nr.82/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor OUG nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semintelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora prin care în Tabelul nr.1 din HG 82/2003, la pct. 9 și 10 se prevede o normă de perisabilitate maximă de 0,15% și respectiv 0,025% în cazul transportului de semințe de cereale și oleaginoase sau a subproduselor lor.

Astfel, societatea susține că deși există reglementări clare cu privire la pierderile provenite din perisabilități, organele de inspecție fiscală au stabilit sume suplimentare de TVA fără a aduce probe conform cărora aceste pierderi nu sunt încadrate în limitele de perisabilități stabilite de prevederile legale, și anume HG nr.82/2003.

Mai mult, societatea a informat organele de inspecție fiscală cu privire la prevederile legale în baza cărora aceste pierderi au fost înregistrate în evidente, anexând în același timp și calculele privind perisabilitățile, și invocă în susținere prevederile art.105 alin.(1) și art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, consideră nelegală și neîntemeiată decizia organelor de inspecție fiscală de a stabili TVA suplimentară, atât timp cât prevederile legale în materie au fost respectate.

## C. IMPOZIT PE PROFIT

**1. Referitor la cheltuielile cu pierderile din transport** contestatoarea susține că sunt aplicabile prevederile H.G nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitarii semintelor de consum, H.G. nr.111/2002 privind stabilirea procentelor maxime admise ca pierderi tehnologice în timpul manipulării și depozitării marfurilor solide și lichide, în vrac, în porturile maritime românești și ale art.21 alin.1 și alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că aceste cheltuieli se încadrează în principiul general al deductibilității cheltuielilor consacrat de art.21 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în măsura în care ele sunt determinate prin aplicarea unor prevederi legale în vigoare, în speta H.G. nr.684/2003 2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitarii semintelor de consum.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea susține că natura cheltuielilor supuse analizei este de scăzăminte și perisabilități reglementate de H.G. nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitarii semintelor de consum care reglementează și modul cum sunt calculate limitele admise și societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative pentru calculul perisabilităților, care sunt deductibile fiscal.

**2. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor cu dobanzile și diferențele de curs valutar înregistrate în perioada 2006-2007,** contestatoarea susține că sunt aplicabile prevederile art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct.63 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea susține că legea fiscală nu stabilește criteriile de deductibilitate a cheltuielilor privind dobanzile în funcție de destinația sumelor împrumutate, ci în funcție de durata contractuală a împrumutului.

Așadar, cheltuielile cu dobanzile înregistrate de societate, fiind aferente unui împrumut acordat în scopuri comerciale, sau pentru "*achiziția de bunuri de pe piața internă românească*" conform contractelor de împrumut supuse analizei reprezintă cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit.

Societatea susține că, deși nu se tratează problema deductibilității cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar înregistrate de societate în anii fiscali 2004 și 2005, considera că în mod exagerat și nejustificat organele de inspecție fiscală au analizat toate împrumuturile contractate de societate, în vederea analizei deductibilității cheltuielilor înregistrate în anul 2006.

Valoarea cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar în anul fiscal 2006 este aferentă Contractului de împrumut nr..X./01.10.2005, respectiv Contractului nr..X./14.09.2006, iar societatea argumentează că limitarea prevăzută la art.23 alin (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu era aplicabilă împrumuturilor contractate întrucât acestea aveau o perioadă de rambursare ce nu depășește un an.

Contestatoarea susține că în cazul contractelor de credit încheiate cu .X. .X. BV Olanda, acestea prevăd o perioadă de rambursare de 1 an astfel că, aprecierile organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că împrumuturile obținute ulterior Contractului nr.X/16.10.2002 nu ar face decât să prelungească termenul de rambursare a creditului obținut inițial reprezintă doar opinii personale subiective ale membrilor acesteia.

De asemenea, societatea arată că afirmațiile organelor de inspecție fiscală conform cărora din verificarea efectuată s-a constatat și chiar demonstrat că împrumuturile obținute au fost utilizate pentru restituirea creditelor angajate reprezintă o interpretare subiectivă bazată doar pe o analiză sumară a tranzacțiilor economice și comerciale ale societății. De altfel, chiar organele de inspecție fiscală, în textul Raportului de inspecție fiscală, la pagina 35, paragraful 1, arată că fundamentarea constatarilor cu impact fiscal este realizată pe baza de aprecieri subiective: *"în acest mod societatea lasând impresia că termenul de restituire prevăzut prin contracte a fost respectat"*.

În susținerea celor prezentate mai sus, societatea demonstrează că plățile efectuate în perioada 01.01.2006 - 31.12.2007 în vederea rambursării împrumuturilor au fost evidențiate de către organele de inspecție fiscală în mod deliberat izolat de toate celelalte operațiuni de încasări și plăți derulate în decursul perioadei verificate, astfel fiind indusă în mod eronat concluzia că nu dispunea de disponibilitățile necesare pentru a rambursa împrumuturile contractate și datorită faptului că volumul documentelor necesare este mult prea mare pentru a fi atașat la contestație, prezintă documente în anexa 34 constând în extrase de cont bancar.

De asemenea, societatea susține că reincadrarea împrumuturilor societății din punct de vedere al duratei în împrumuturi pe termen lung este doar o afirmație nesustenută de argumente practice a echipei de inspecție fiscală, întrucât chiar aceștia consideră la calculul gradului de îndatorare, atât

pentru anul 2006 cat și pentru anul 2007, soldurile initiale și finale anuale pentru creditele contractate ca fiind zero. Așa cum rezultă din Anexele 31 și 32 la Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscală calculeaza gradul de indatorare al societatii pornind de la un sold initial al imprumutului egal cu zero, atat in anul 2006, cat și in anul 2007, incadrand astfel imprumuturile contractate ca fiind pe termen lung, dar aratand contrariul prin calculul eronat al gradului de indatorare, și anume faptul ca societatea nu a inregistrat sold final la imprumuturile contractate, nici la 31.12.2006, nici la 31.12.2007, intrucat acestea au fost rambursate integral in termenul prevazut contractual de maxim 1 an.

Ca urmare, societatea considera ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au considerat cheltuielile cu dobanzile și diferentele de curs valutar inregistrate in perioada 2006-2007 ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

***II. Prin Decizia de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală emisa de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspectie fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr..X./01.02.2011, astfel:***

## **TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

Avand În vedere ca operatiunile pentru care S.C. .X. .X. S.R.L. și-a exercitat dreptul de deducere al taxei pe valoarea adaugata sunt în procent de peste 90% aferente achizițiilor de marfa, precum și faptul ca S.C. .X. .X. S.R.L. nu dispune de spatii proprii de depozitare a marfii, organele de inspectie fiscala au solicitat verificarea unui numar de 64 de furnizori de produse cerealiere. Solicitarile de verificari încrucișate catre Garda Financiara, s-au efectuat cu urmatoarele adrese: .X./23.04.2009, și a revenirilor nr..X./13.07.2009, nr..X./28.07.2009, nr..X./02.09.2009, nr..X./16.10.2009 și adresa nr. .X./12.10.2010.

De asemenea, pentru anumiți furnizori au fost solicitate verificari încrucișate și la Directiile finantelor publice teritoriale.

Totodată, au fost solicitate informații Compartimentului de schimb internațional de informații, care, prin adresa nr..X./02.06.2010, a comunicat că în raport cu furnizorii au fost constatate neconcordante de declarare, în sensul ca aceștia nu au declarat sau au declarat livrari mai mici fata de achizițiile declarate de S.C. .X. .X. S.R.L..

Din verificarile încrucișate efectuate, a rezultat ca pentru urmatorii furnizori de produse cerealiere au fost intocmite sesizari penale, dupa cum urmeaza: -SC .X. S.R.L., deoarece nu functioneaza la sediul social declarat;



- SC .X.S.R.L. din urmatoarele aspecte: s-a sustras sistematic de la efectuarea controlului, nu a prezentat documentele justificative solicitate pentru efectuarea controlului etc.
- SC .X. S.R.L. reprezentanții societății nu au fost gasiti la sediul declarat;
- SC .X. S.R.L. intrucat administratorul societatii nu a putut fi contactat pentru efectuarea controlului și nu a declarat la organul fiscal nicio livrare de marfuri;
- SC .X. S.R.L. nu s-a putut efectua controlul deoarece sediul social a suferit modificari iar asociatul și administratorul acesteia au fost schimbati, noul administrator refuzand a da curs invitatiilor Garzii Financiare Sectia .X. pentru efectuarea controlului;
- SC .X. S.R.L. societatea figureaza ca fiind radiata urmarea inchiderii procedurii falimentului;
- SC .X. societatea nu functioneaza la sediul declarat;
- SC .X. S.R.L. societatea nu a fost identificata la sediul social declarat;
- SC .X. deoarece nu s-a putut lua legatura cu niciun reprezentant legal și nu s-a prezentat nici la sediul institutiei ca urmare a invitatiilor efectuate;
- de asemenea referitor la SC .X. S.R.L. societatea se afla in lichidare judiciara, administratorii societății neputand fi contactati.
- SC .X. S.R.L., societatea aflata sub incidenta Legii nr. 85/2006 privind procedura insolventei;

Din verificarea documentelor justificative (facturi, avize de insotire marfa, note de cantar, etc..) cuprinse in pragul de semnificație, s-au constatat deficiente privind modul de întocmire al acestora de catre furnizori pentru care Garda Financiara și Directiile Generale a Finantelor Publice teritoriale au întocmit sesizari penale, astfel:

**a) Referitor la S.C. .X. S.R.L.** s-au constatat deficiente privind modul de întocmire a facturilor în perioada iulie 2004 - decembrie 2005, in sensul ca, **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expeditia, nu au fost completate informatiile cerute de formular, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, Legea contabilitatii nr.82/1991 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

De asemenea, au fost constatate **deficiente privind modul de completare a avizelor de însotire marfa**, nu întotdeauna fiind înscris pretul unitar, elementele de identificare ale expeditorului (numele și prenumele, seria și nr. buletin de identitate/carte de identitate) mijlocul de transport, ora și data expeditiei, etc;

Pentru **avizele pentru care au fost prezentate centralizatoare cu cantitațile de marfa aprovizionate**, acestea nu întotdeauna, aveau

ștampila agentului economic de la care provin și nici semnatura persoanelor care raspund de receptia marfurilor și întocmirea documentelor, înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementarilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar contabile, conform prevederilor art.7 din Anexa 1B din H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara și contabila și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Sunt prezentate cu titlu de exemplu urmatoarele avize de însoțire : seria CT VAI nr. .X./30.08.2004; seria CT VAI nr..X./30.08.2004; seria CT VAI nr.X/30.08.2004; seria CT Val, nr.X/02.09.2004; seria CT VAI nr.X/06.09.2004; facturi: seria CT VOS nr.X/31.08.2004; seria CT ACO nr.X/05.07.2004; seria CT ACO nr.X/07.07.2004; seia CT ACO nr.X/09.07.2004; seria CT ACO nr.X/12.07.2004, seria CT VOS, nr.X/07.09.2004; seria CT VOS nr.X/06.09.2004; seria CT VOS nr.X/20.10.2004; CT VOS X/14.10.2004.

Avand în vedere deficiențele constatate, precum și constatarile organelor din cadrul Garzii Financiare, nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentand taxa pe valoare adaugata.

**b) Referitor la SC .X. S.R.L.** s-au constatat deficiențe privind modul de întocmire a facturilor în perioada iulie 2006 - iulie 2008, în sensul ca, **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expeditia, nu au fost completate informatiile cerute de formular, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, Legea contabilitatii nr.82/1991 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Sunt prezentate cu titlu de exemplu urmatoarele facturi: seria CT VFZ nr..X./17.07.2006; seria CT VFZ nr. .X./18.07.2006, seria CT VFZ nr. X/31.08.2006; seria CT VFZ nr. X/31.08.2006; seria CT WCF nr. X/24.09.2006; seria CT WCF nr.X/23.09.2006; seria CT WCF nr. X/30.10.2006; seria CT WCF nr.X.X./30.10.2006, seria CT WCF nr. X/08.11.2006; seria CT WCF nr. X/21.11.2006; seria CT WCF nr.X/06.12.2006; seria CT WCF nr. X/21.06.2007; seria CT WCF nr. X; seria CT WCF nr. X/09.07.2007; seria CT WCF nr X/04.07.2007; seria CCT nr. 0X/24.08.2007; seria CCT nr.X/29.08.2007 .

Avand în vedere deficiențele constatate, precum și constatarile organelor din cadrul Garzii Financiare, nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentand taxa pe valoare adaugata.

**c) Referitor SC .X.S.R.L.,** s-au constatat deficiențe privind modul de întocmire a facturilor în perioada august – septembrie 2007, în sensul ca,

**în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expeditia, nu au fost completate informatiile cerute de formular, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Sunt prezentate cu titlu de exemplu urmatoarele facturi: seria YDU nr.X/03.09.2007; seria YDU nr. X/04.09.2007, seria YDU nr.X/05.09.2007; seria YDU nr.X/07.09.2007; seria YDU nr.X/06.09.2007; seria YDU nr.X/10.09.2007; seria YDU nr.X/12.09.2010; seria YDU nr.X/14.09.2007; seria YDU nr.0.X/12.09.2007.

Avand în vedere constatările organelor de control din cadrul Garzii Financiare, precum și deficiențele constatate nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentand taxa pe valoare adaugata.

**d) Referitor la S.C. .X. S.R.L.** s-au constatat deficiențe privind modul de întocmire a facturilor în perioada august 2007 – august 2009, în sensul ca, **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expeditia, nu au fost completate informatiile cerute de formular, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Sunt prezentate cu titlu de exemplu urmatoarele facturi: seria ANPFA nr..X.57/18.06.2009, seria ANPFA nr..X. /15.07.2009; seria ANPFA nr..X. /15.07.2009, seria ANPFA nr..X. /16.07.2009; seria ANPFA nr..X. /17.07.2009; seria ANPFA nr..X. /20.07.2009; seria A PFA .X. /21.07.2009; seria ANPFA nr..X. / 23.07.2009; seria ANPFA nr..X. /29.07.2009; seria ANPFA nr..X. /31.07.2009; seria ANPFA nr..X. /06.08.2009; seria ANPFA nr..X. /28.08.2009; seria OJ nr.X/09.08.2007; seria ANPFA nr. X/17.08.2007; seria ANPFA nr.X/22.08.2007; seria ANPFA nr.X/24.08.2007; seria ANPFA nr.X/30.08.2007, seria ANPFA nr.X/03.09.2007; seria ANPFA nr.X/03.09.2007; seria ANPFA nr.X/05.09.2007; seria ANPFA nr.X/14.09.2007.

Avand în vedere deficiențele constatate, precum și constatările organelor de control din cadrul Garzii Financiare, nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentand taxa pe valoare adaugata.

**e) Referitor la SC .X. S.R.L.** s-au constatat deficiențe privind modul de întocmire a facturilor în perioada august- septembrie 2007, în sensul ca, **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expeditia, nu au fost completate informatiile cerute de formular, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006

privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, Legea contabilitatii nr.82/1991 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Sunt prezentate cu titlu de exemplu urmatoarele facturi: seria FORFA nr.X/24.08.2007; seria FORFA nr.X/17.08.2007; seria FORFA nr.X/20.08.2007; seria FORFA nr.X/21.08.2007; seria FORFA nr.X/23.08.2007; seria FORFA nr.X/30.08.2007; seria FORFA nr.X/06.09.2007; seria nr.X/06.09.2007; seria FORFA nr.X/14.09.2007: seria nr.X/21.09.2007.

Avand în vedere constatarile organelor de inspecție fiscală din cadrul Garzii Financiare, precum și deficiențele constatate nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentand taxa pe valoare adaugata.

**f) Referitor la S.C. .X. SRL,** s-au constatat deficiente privind modul de intocmire a facturilor in perioada august - octombrie 2007, în sensul ca, **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expeditia, nu au fost completate informatiile cerute de formular, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, Legea contabilitatii nr.82/1991 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Sunt prezentate cu titlu de exemplu urmatoarele facturi: seria IULFA nr.X/24.08.2007; seria IULFA nr.X/05.09.2007 și X/05.10.2007.

Avand in vedere vedere deficiențele constatate, precum și constatarile corganelor din cadrul Garzii Financiare nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentand taxa pe valoare adaugata.

**g) Referitor la S.C. .X. S.R.L.,** s-au constatat deficiente privind modul de intocmire a facturilor in perioada 01.11.2007 - 30.11.2007, in sensul ca, **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expeditia, nu au fost completate informatiile cerute de formular, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, Legea contabilitatii nr.82/1991 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Sunt prezentate cu titlu de exemplu urmatoarele facturi: seria LOR nr.X/06.11.2007; seria LOR nr.X/01.11.2007 și seria LOR nr..X./09.11.2007.

Avand în vedere deficiențele constatate, precum și constatarile organelor din cadrul Garzii Financiare nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentand taxa pe va/oare adaugata.

**h) Referitor la SC .X. S.R.L.,** s-au constatat deficiente privind modul de întocmire a facturilor în perioada august 2007 – august 2009, în sensul ca, **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expeditia, nu au fost completate informațiile cerute de formular, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, Legea contabilitatii nr.82/1991 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Sunt prezentate cu titlu de exemplu următoarele facturi: seria CTPA nr. X/16.06.2009; seria CTPA nr. .X./17.06.2009; seria CTPA nr.X/18.06.2009; seria CTPA nr. X/19.06.2009.

De asemenea, s-a constatat că avizele de însoțire anexate facturilor au fost prezentate organelor de inspectie fiscala în copie și nu au fost completate corect, fiind înscris pretul unitar, elementele de identificare ale expeditorului, (seria și nr. buletin de identitate/carte de identitate), ora și data expeditiei, semnăturile, etc. Pentru justificarea celor consemnate se prezintă cu titlu de exemplu următoarele avize de însoțire: seria CTPA nr.X/15.06.2009; seria CTPA nr.X/16.06.2009 și seria CTPA nr. X/16.06.2009.

Avand în vedere deficiențele constatate, precum și constatarile organelor din cadrul Garzii Financiare nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentand taxa pe va/oare adaugata.

**i) Referitor la SC .X. S.R.L.,** s-au constatat deficiente privind modul de întocmire a facturilor în perioada noiembrie - decembrie 2009, în sensul ca **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expeditia, nu întotdeauna pe acestea sunt înscrise ora și data expeditiei, precum și semnatura de primire, iar la numele delegatului este consemnat numele unei persoane de sex feminin (.X. .X.), iar codul numeric personal (CNP) înscris pe documente este alocat unei persoane de sex masculin. La aceeași persoană (.X. .X.) de sex feminin sunt înscrise pe documente CNP-uri alocate persoanelor de sex masculin diferite, astfel cum reiese din exemplele: pe factura seria GL nr.X/11.12.2009 este consemnat CNP 1X, pe factura seria GL nr. .X./22.12.2009 este trecut CNP X, iar pe factura seria GL nr.X/22.12.2009 este înscris CNP X.

S-a constatat că nu au fost respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevazute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, Legea

contabilitatii nr.82/1991 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

De asemenea, s-a constatat că avizele de însoțire anexate facturilor au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în copie, iar denumirea furnizorului înscrisă pe acestea în anumite cazuri este eronată (ex. aviz de însoțire nr.X/04.12.2009; aviz de însoțire nr.X/02.12.2009; aviz de însoțire nr.X/02.12.2009; aviz de însoțire nr.X/02.12.2009).

Având în vedere deficiențele constatate, precum și constatările organelor din cadrul Garzii Financiare nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată.

**j) Referitor la SC .X. S.R.L.**, s-au constatat deficiențe privind modul de întocmire a facturilor în perioada iunie - iulie 2008, în sensul că **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expediția, nu întotdeauna au fost completate datele referitoare la: numărul mijlocului de transport, data și ora expedierii marfurilor, precum și semnatura de primire, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, Legea contabilitatii nr.82/1991 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

De asemenea, pe facturi nu este înscris numărul avizului de însoțire.

În acest sens, pentru susținerea aspectelor prezentate au fost anexate facturile: seria DJ nr..X./19.06.2008; seria DJ nr..X./20.06.2008; seria DJ nr..X./23.06.2008; seria DJ nr.X/24.06.2008; seria DJ nr.X/25.06.2008; seria DJ nr.X/25.06.2008; seria DJ nr.X/26.06.2008; seria DJ nr.X/26.06.2008; seria DJ nr.X/27.06.2008; seria DJ nr.X/30 nr.2X/03.07.2008; seria DJ nr.2X/04.07.2008; seria DJ nr.X/11.07.2008; seria DJ nr. 2X/16.07.2008; seria D nr. X/17.07.2008.

Având în vedere deficiențele constatate, precum și constatările organelor din cadrul Garzii Financiare nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentând taxa pe valoare adăugată.

**k) Referitor la SC .X. S.R.L.**, s-au constatat deficiențe privind modul de întocmire a facturilor în perioada iunie 2008 - august 2008, în sensul că, **în cartușul din partea de jos a facturii** care cuprinde elemente de identificare privind expediția, nu au fost completate informațiile cerute de formular, nefiind respectate actele normative, respectiv Ordinul nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, Legea contabilitatii nr.82/1991 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Sun prezentate cu titlu exemplificativ urmatoarele facturi: seria CTPTR nr. .X./23.06.2008; seria CTPTR nr. X/25.06.2008; seria CTPTR nr.X/26.06.2008; seria CTPTR nr.X/27.06.2008; seria CTPTR nr..X./30.06.2008; seria CTPTR nr.X/30.06.2008; seria CTPTR nr.X/02.07.2008 și seria CTPTR nr. .X/07.08.2008.

Avand în vedere deficiențele constatate, precum și constatarile organelor din cadrul Garzii Financiare nu s-a acordat dreptul de deducere a sumei de .X. lei reprezentand taxa pe valoare adaugata.

Ca urmare a celor prezentate, în temeiul art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, ale pct.51 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, ale art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata cu modificarile și completările ulterioare, Litera B din Norma metodologica de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiara și contabila, aprobata prin Ordinul Ministerului Finantelor Publice nr.425/1998, Litera A din Norma metodologica de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiara și contabila, aprobata prin Ordinul Ministerului Finantelor Publice nr.1850/2004, s-a constatat că in toate situatiile in care agentul economic a utilizat și inregistrat in contabilitate formulare tipizate (facturi fiscale, chitante fiscale, avize de insotire a marfii, etc.) care nu indeplinesc cerintele de legalitate, fie sub aspect formal, fie sub aspect substantial, nu se poate admite dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata.

Astfel, organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de totala de .X. lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (act normativ in vigoare in perioada 2004 - 2006), respectiv ale art.146 alin (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (prevedere in vigoare in perioada 2007 - 2010), precum și ale pct.51 alin (2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 (norme in vigoare in perioada 2004 - 2006), cat și ale pct.46 alin.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

**2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei,** organele de inspecție fiscală au constatat, pe perioada 01.02.2004 – 31.08.2010, **diferența de taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei,** suplimentar față de cea declarată de societate, aferentă cheltuielilor cu pierderile de transport considerate nedeductibile fiscal pe perioada mai 2004 – decembrie 2007, în sumă de X lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat, potrivit prevederilor art.128 alin.3 lit.e), respectiv art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că

pentru bunurile lipsă pe timpul transportului societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată, operațiune ce reprezintă autolivrare pentru care trebuie emisă autofaktură conform prevederilor pct.70 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Urmare a verificării taxei pe valoarea adaugata aferenta perioadei mai 2004 - decembrie 2009, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata suplimentara în suma totala de .X. lei, dupa cum urmeaza:

- .X. lei taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, aferenta deficientele constatate privind modul de completare a documentelor financiar contabile, S.C. .X. .X. S.R.L. încalcanđ prevederile art.145 alin (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv ale art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale pct.51 alin.2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aporbate prin H.G. nr.44/2004, cat și ale pct. 46 alin.1) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aporbate prin H.G. nr. 44/2004 ;
- X lei TVA colectata suplimentar, aferenta cheltuielilor reprezentand pierderi transport considerate nedeductibile fiscal conform art.128 alin.3) lit.e), respectiv art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

**3. Urmare a verificării taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei ianuarie – august 2010 organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă cheltuielilor reprezentând pierderi pe timpul transportului considerate nedeductibile fiscal.**

Organele de inspecție fiscală au constatat, potrivit prevederilor art.128 alin.3 lit.e), respectiv art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că pentru bunurile lipsă pe timpul transportului societatea avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată, operațiune ce reprezintă autolivrare pentru care trebuie emisă autofaktură conform prevederilor pct.70 alin.2 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei stabilită pe perioada mai 2004 – decembrie 2009, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii reprezentând majorări de întârziere și dobânzi în sumă de X lei, respectiv penalități de întârziere în sumă de X lei.

### **IMPOZIT PE PROFIT**

Din verificarea cheltuielilor pe perioada 01.01.2004 – 31.12.2007 organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:



**1. S-a constatat că societatea a înregistrat cheltuieli cu pierderi din manipulare/depozitare, transport, scăzăminte și perisabilități, din care cheltuieli cu pierderi pe timpul transportului nedeductibile fiscal în baza art.21 alin.1 și ale art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale OMFP nr.425/1998 conform cărora contractul comercial nu reprezintă document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, astfel:**

pe anul 2004 - .X. lei ;

pe anul 2006 – X lei;

pe anul 2007 X lei

**2. În ceea ce privește cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor (2006- 2007), s-a constatat ca în anul 2006 societatea a înregistrat cheltuieli cu dobânzile în suma de X lei aferente împrumutului contractat de la .X. .X. Olanda.**

În perioada octombrie 2005 - decembrie 2007, situația contractelor și a sumelor împrumutate se prezintă astfel:

- Contract nr..X./16.10.2002, în valoare de .X. USD, pe o perioadă de maxim 3 ani, de la data de la care banii sunt puși la dispoziția societății în conturile din .X. ;

- Contract nr..X./01.10.2005 suma împrumutată .X. USD inițial de .X. USD. La acest contract fiind încheiate acte adiționale după cum urmează:

1. Act adițional nr..X./28.09.2006 prin care se modifică valoarea inițială a creditului de la .X. USD la .X. USD;

2. Act adițional nr..X./16.01.2007, prin care se modifică valoarea dobânzii de la LIBOR la 3 luni + 2,5% la EURIBOR la 3 luni + 1,5%;

3. Act adițional nr.3/12.07.2007, prin care se crește temporar valoarea creditului la .X. USD până la 01 octombrie 2007;

4. Act adițional X/26.07.2007, prin care se crește temporar valoarea creditului la X USD, până la 01 octombrie 2007;

5. Act adițional nr. X/13.08.2007, prin care se crește temporar valoarea creditului la X USD, până la 15 octombrie 2007;

6. Act adițional nr. X/12.09.2007, prin care .X. .X. S.R.L. se angajează să restituie creditul în maxim 1 an de la primire nu mai târziu de 13.09.2007;

- Contractul X/13.09.2007 cu suma de X USD, astfel X USD pentru o perioadă de maxim un an, și X USD platibili până la 31.12.2007.

Pentru justificarea scopului contractelor și destinația creditului au fost solicitate explicații scrise reprezentanților societății.

Referitor la acest aspect în nota explicativă nr..X./23.12.2010, reprezentanții contribuabilului susțin următoarele: *"contractele de credit sus-menționate s-au încheiat în scop comercial, pentru asigurarea disponibilităților financiare necesare activității curente a firmei".*

Cu privire la justificarea prezentata in nota explicativa organele de inspectie fiscala, nu sunt de acord cu afirmatia acestora, intrucat, din analiza contractelor au constatat ca acestea au urmatoarea destinatie, potrivit paragrafului 2 din Contractele nr..X./01.10.2005, nr..X./14.09.2006 și nr.X/13.09.2007, ".X. .X. S.R.L. va folosi acest credit pentru efectuarea plăților pentru achizițiile de bunuri de pe piața internă românească".

Din verificarea evidenței contabile, respectiv a contului 519 "*credite pe termen scurt*" s-a constatat utilizarea creditelor obținute pentru restituirea împrumuturilor deja contractate, după cum urmează:

a) Așa cum rezulta din enumerarea contractelor de împrumut angajate de S.C. .X. .X. S.R.L. în perioada verificată (ianuarie 2004 - decembrie 2007) societatea contractează inițial un credit în valoare de .X. USD conform Contract nr..X./16.10.2002, pe o perioadă de maxim 3 ani, de la data la care banii sunt puși la dispoziția societății în conturile din .X..

Din verificarea balanțelor de verificare, precum și a contului 167 - "*Alte împrumuturi și datorii asimilate*" a rezultat că S.C. .X. .X. S.R.L. înregistrează la data de 01.11.2005 un împrumut aferent contractului nr..X./16.10.2002, în valoare de X USD (echivalentul a X lei)

Din verificarea extraselor de cont s-a constatat că societatea primește la data de 21.11.2005, în contul deschis la Banca .X. Sucursala Piața .X., sector X, suma de X USD. Conform extras de cont din data de 22.11.2005 eliberat de Banca .X. Sucursala Piața .X., sector X, S.C. .X. .X. S.R.L., rambursează în data de 22.11.2005, suma de X USD, reprezentând soldul neachitat din împrumutul contractat de la .X. .X. BV Olanda, în data de 16.10.2002.

Din verificarea încasărilor și plăților s-a constatat că la sfârșitul zilei de 21.11.2005 societatea înregistrează un disponibil în suma totală de .X. lei, suma care include și suma de .X. USD (echivalentul .X. lei), primită în data de 21.11.2005, de la .X. .X. BV Olanda astfel:

Casa	.X. lei
Banca în lei	.X. lei;
Banca în valută	.X. lei.

În concluzie, după cum s-a demonstrat, societatea nu dispunea de lichiditățile necesare achitării creditului contractat conform Contract nr..X./16.10.2002, la data de 22.11.2005, momentul scadenței acestuia.

În același sens sunt analizate și împrumuturile în valoare de .X. USD, conform Contract nr..X./01.10.2005 și în sumă de .X. USD conform Contract nr..X./14.09.2006.

Din verificarea evidenței contabile și fiscale s-a constatat că societatea a considerat creditele respective pe termen scurt, justificând că perioada de rambursare este un an de la data punerii la dispoziție a creditului, condiție prevăzută și în contractele de credit încheiate de cele două

parti. Rezulta ca imprumuturile obtinute ulterior Contractului nr..X./16.10.2002, (in valoare de .X. USD, pe o perioada de maxim 3 ani, de la data la care banii sunt puși la dispozitia societatii in conturile din .X.), nu fac decat sa prelungeasca termenul de rambursare a creditului obtinut initial.

Totodata, așa cum s-a demonstrat prin intocmirea fluxului de numerar (cash flow) la data restituirii, societatea nu dispunea de lichiditatile necesare rambursarii creditului la termenele stabilite prin Contractele nr..X./01.10.2005 și nr..X./14.09.2006, restituirea imprumutului efectuandu-se din sumele imprumutate, de regula, in aceeași zi de la .X. .X. BV Olanda (sumele rambursate au debitat, respectiv creditat, cu o zi inainte sau in aceeaș zi contul 5124 "banca" în devize, deschis de S.C. .X. .X. S.R.L. la Banca .X. Sucursala Piata .X., sector X, .X.).

Referitor la capitalul imprumutat, potrivit prevederilor pct.63 paragraful 2 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal: *"in capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care exista prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an."* Analizand contractele incheiate in perioada verificata, s-a constatat ca S.C. .X. .X. S.R.L. se angajeaza sa restituie creditul in maxim 1 an de la primire imprumuturilor, dar din verificarea modului de gestionare al acestora, s-a constatat ca daca nu ar fi contractat noi imprumuturi nu ar fi putut restitui la termenele prevazute prin contracte împrumuturile obținute anterior, respectiv:

- imprumutul in valoare de .X. USD din 16.10.2002, pe o perioada de maxim 3 ani, de la data de la care banii sunt puși la dispozitia societatii in conturile din .X., conform Contract nr..X./16.10.2002;
- imprumutul in valoare de .X. USD din 01.10.2005, conform Contract .X./01.10.2005;
- imprumutul initial de .X. USD din 14.09.2006, conform Contract nr..X./14.09.2006. La acest contract fiind incheiat Actul aditional nr..X./28.09.2006 prin care se modifica valoarea initiala a creditului de la .X. USD la .X. USD;
- împrumutul de .X. USD din 13.09.2007, obtinut conform Contract nr..X./13.09.2007, astfel .X. USD pentru o perioada de maxim un an și .X. USD platibili pana la 31.12.2007.

De altfel, așa cum este mentionat la paragraful 2 din contract ".X. .X. S.R.L. va folosi acest credit pentru efectuarea platilor pentru achizițiile de bunuri de pe piata interna Romaneasca", iar din verificarea efectuata s-a constatat, așa cum s-a demonstrat, ca împrumuturile obținute au fost utilizate pentru restituirea creditelor angajate, în acest mod societatea lasand impresia

ca termenul de restituire prevazut prin contracte a fost respectat, încadrand împrumuturile din punct de vedere fiscal pe termen scurt.

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și având în vedere faptul ca societatea nu ar fi putut sa restituie împrumuturile contractate, fara obtinerea de credite noi (**.X. .X. BV Olanda, avand calitatea de creditor pentru toate împrumuturile**), nedispunand de lichiditațiile financiare necesare, așa cum s-a demonstrat prin intocmirea fluxurilor de numerar (cash flow), in temeiul pct.63 paragraful 2 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la reincadrarea ca termen a împrumuturilor, din împrumuturi pe termen scurt, in împrumuturi pe termen lung.

S-a constatat că societatea a considerat deductibile integral cheltuielile cu dobanda și diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor contractate, incalcand astfel prevederile art.21 alin.3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru stabilirea limitei de deductibilitate a cheltuielilor cu dobanda și diferențele de curs valutar, organele fiscale au procedat la aplicarea prevederilor art.23 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a pct.60 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au calculat gradul de indatorare, rezultand urmatoarele:

- pentru anul 2006, gradul de indatorare este mai mare decat 3;
- pentru anul 2007, gradul de indatorare este mai mare decat 3 in trimestrele 3 și 4.

Urmare a calcularii gradului de indatorare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal, pentru anul 2006, cheltuieli cu dobanda aferenta împrumuturilor in suma totala de .X. lei.

In concluzie, urmare a verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru anul fiscal 2006, un impozit pe profit in suma de .X. lei, fata de un impozit pe profit in suma .X. lei calculat de societate, rezultand o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de .X. lei, pe anul 2006.

De asemenea, pe anul 2007, în temeiul art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au calculat gradul de îndatorare, rezultand pentru anul 2007, un grad de îndatorare mai mare decat 3 în trimestrele 3 și 4. Urmare a calcularii gradului de îndatorare, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile fiscal, pentru anul 2007, cheltuieli cu dobanda în suma .X. lei, precum și pierderea neta din diferența de curs valutar în suma de .X. lei aferenta împrumuturilor contractate în perioada verificata.

Fata de aspectele prezentate, din verificarea modului de stabilire al profitului impozabil aferent trimestrului IV 2007, organele de inspectie fiscala

au constatat ca societatea nu a luat în calcul la determinarea impozitului pe profit a sumei de .X. lei reprezentand diferenta de curs evidențiată în jurnalul de operatiuni diverse din data de 31.07.2007 la poziția X.

Consecința fiscală a acestei omisiuni consta în diminuarea impozitului pe profit stabilit pentru anul fiscal 2007.

În concluzie, urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anul fiscal 2007, un impozit pe profit în suma de .X. lei, față de un impozit pe profit în suma .X. lei calculat de societate, rezultând o diferență suplimentară de impozit pe profit în suma de .X. lei.

Urmare a verificării impozitului pe profit aferent perioadei ianuarie 2004 - decembrie 2007, organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe profit suplimentar în suma totală de .X. lei.**

Pentru debitul suplimentar în suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii, **reprezentand majorari de întârziere și dobanzi în suma totală de .X. lei, respectiv penalități de întârziere în suma de .X. lei.**

**III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile societății contestatoare și constatările organului de inspecție fiscală, în raport cu actele normative invocate de acestea, se rețin următoarele:**

#### **A. PROCEDURĂ**

**1.a) Referitor la argumentul contestatoarei privind nulitatea Deciziei de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pe motiv că numai două din cele cinci persoane care au efectuat inspecția fiscală au semnat actul administrativ, se rețin următoarele:**

Potrivit prevederilor art.43 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.*

*(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:*

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;**

- h) ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.*

*(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin.(2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie.”*

Și conform art.46 din același act normativ:

*“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Având în vedere reglementările legale invocate reiese că nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă și de lipsa semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, însă în situația de față nu este vorba de lipsa semnăturii, ci de semnatura a doi reprezentanți ai organului fiscal din cei cinci care au început inspecția fiscală. Însă, acest lucru este justificat de faptul că persoanele care nu au semnat actul administrativ fiscal contestat și-au încetat, respectiv și-au modificat raporturile de serviciu cu Direcția generală de administrare fiscală a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, înainte de finalizarea inspecției fiscale la SC .X. .X. SRL, prin una din formele prevăzute la cap.9 din Legea nr.188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a celor de mai sus, argumentul contestatoarei potrivit căruia actul administrativ fiscal este nul întrucât a fost semnat doar de doi membri ai echipei de inspecție fiscală din cei cinci, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei.

**1.b) Referitor la argumentul societății contestatoare conform căruia Decizia de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nu este motivată în fapt și în drept ceea ce conduce la nulitatea acesteia, organul de soluționare a contestației reține următoarele:**

Prin decizia de impunere contestată sunt prezentate atât motivele de fapt cât și temeiul de drept pentru fiecare categorie de impozit și taxă, inclusiv pentru soluționarea decontului cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare.

Prezentarea detaliată a situației de fapt se regăsește în raportul de inspecție fiscală, act ce stă la baza emiterii deciziei de impunere, așa cum se

prevede la pct.2.2.3 din Anexa 2 *“INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" la OMFP nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, fapt consemnat și la lit.b din Anexa 2 “INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" la OMFP nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, respectiv:*

*“b) Se va completa la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, ca urmare a constatării de obligații fiscale suplimentare și/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspecție fiscală", întocmit la finalizarea acesteia.”*

În ceea ce privește prevederile pct.2.2.3 din Anexa 2 la OMFP nr.1046/2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, conform cărora:

***“Punctul 2.2.3: se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de drept se va înscrie atât pentru taxa pe valoarea adăugată, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.***

*Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" are rol și de "Decizie de rambursare a taxei pe valoare adăugată" în cazul inspecțiilor fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoare adăugată cu opțiune de rambursare, în urma cărora se stabilesc diferențe față de suma solicitată.*

*Suma aprobată la rambursare urmează procedura prevăzută la art. 116 sau 117, după caz, din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată”, se reține că se referă la modul de completare a Deciziei de impunere în cazul inspecțiilor fiscale anticipate efectuate pentru soluționarea deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare în urma cărora se stabilesc diferențe față de suma solicitată, ori, în cazul în speță motivele de fapt și temeiurile de drept au fost completate la pct.2.1.2 și 2.1.3. din Decizia de impunere întrucât aceste diferențe au fost stabilite pentru soluționarea cu control ulterior a deconturilor de TVA cu sold negativ cu opțiune de rambursare.*

Având în vedere cele de mai sus reiese că formularul *“Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”* respectă întocmai dispozițiile OMFP nr.972/2006, cu modificările și completările ulterioare, cuprinzând atât motivele de fapt cât și temeiul de drept care au stat la baza stabilirii de obligații fiscale suplimentare de plată.

În ceea ce privește invocarea prevederilor art.105 alin.2 și 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*“(2) Inspekția fiscală va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabililor și să utilizeze eficient timpul destinat inspekției fiscale.*

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

și ale Deciziei nr.2242/02.06.2008 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, referitoare la dispozițiile art.103 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia inspekția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit și taxă și pentru fiecare perioadă de impozitare, doar prin excepție se poate dispune reverificarea unei perioade în cadrul perioadei de prescripție, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece inspekția fiscală nu s-a efectuat în urma unei decizii de reverificare.

Referitor la prevederile art.105 alin.2 din actul normativ menționat societatea nu aduce argumente din care să rezulte că activitatea curentă a societății a fost afectată în perioada derulării inspekției fiscale.

Față de cele prezentate la pct.1.a) și pct.1.b) se reține că argumentele prezentate de contestatoare nu sunt de natură să conducă la anularea deciziei de impunere contestată, având în vedere prevederile art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează în mod expres care sunt cauzele care atrag nulitatea actelor administrative fiscale.

**1.c) În ceea ce privește argumentul contestatoarei conform căruia inspekția fiscală a depășit termenul de 6 luni în care trebuia efectuată inspekția fiscală,** precizăm că potrivit prevederilor art.104 alin.2 și 3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***“(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspekției nu poate fi mai mare de 6 luni.***



**(3) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2)**”, se reține că societatea contestatoarea aduce argumente în sensul că a fost depășită durata inspecției fiscale de 6 luni, fapt ce conduce la nulitatea actelor administrative.

Potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./01.02.2011, inspecția fiscală a început la data de 28.01.2008, iar potrivit adresei nr..X./15.04.2008 începând cu data de 15.04.2008 inspecția fiscală a fost suspendată, fiind reluată la data de 04.11.2008 conform adresei nr..X./03.11.2008. La data de 17.03.2009 inspecția fiscală a fost suspendată din nou conform adresei nr..X./17.03.2009 până la data de 26.04.2010, când a fost reluată conform adresei nr..X./26.04.2010.

De asemenea, cu adresa nr..X./19.01.2009 societatea a solicitat organelor de inspecție fiscală amânarea datei de prezentare a dosarului prețurilor de transfer cu o perioadă cel puțin egala cu perioada inițială de 45 zile.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile legale în vigoare se reține că **perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei inspecției.**

Totodată, se reține că suspendarea inspecției fiscale s-a efectuat conform prevederilor art.2 lit.a și lit h) din OPANAF nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, care precizează:

*“Inspecția fiscală poate fi suspendată când este îndeplinită una dintre următoarele condiții și numai dacă neîndeplinirea acesteia împiedică finalizarea inspecției fiscale:*

*a) necesitatea efectuării unuia sau mai multor controale încrucișate;*

*h) necesitatea elaborării și prezentării unui dosar al prețurilor de transfer în cazul contribuabililor care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate.”*

și ale OPANAF nr.14/2010 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale.

De asemenea, referitor la faptul că efectuarea inspecției fiscale a depășit perioada de 6 luni, trebuie menționat faptul că termenul prevăzut de lege este unul de recomandare și nu unul sancționator, depășirea acestuia neducând la decăderea din drept a organelor de inspecție fiscală de a efectua inspecția fiscală.

Ca urmare, argumentul contestatoarei nu este de natură să conducă la nulitatea actului administrativ fiscal întrucât potrivit prevederilor art.46 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nulitatea este atrasă de *“lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori*

*denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3)”.*

Având în vedere cele de mai sus și faptul că excepțiile ridicate de contestatoare nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

## **B. TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**

### **1. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

Directia generala de solutionare a contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție a mărfurilor de la 11 furnizori în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, care să confirme îndeplinirea cumulativă a condițiilor pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Perioada verificată: mai 2004 – decembrie 2009.

**În fapt**, ca urmare a analizei documentelor justificative organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de cereale de la un număr de 11 furnizori pe motiv că facturile fiscale nu sunt completate cu toate datele cerute de formular, respectiv nu au fost completate numele și prenumele persoanei care întocmește factura, numărul mijlocului de transport, ora la care se face expediția mărfii, semnătura de primire, etc. care să justifice dacă achizițiile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, precum și a faptului că au fost constatate deficiențe a modului de completare a avizelor de însoțire care au stat la baza întocmirii facturilor, respectiv nu au completate elemente prevăzute de normele legale în vigoare și care să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Contestatoarea susține că datele necompletate din facturile fiscale nu reprezintă elemente obligatorii prevăzute de art.155(8), respectiv art.155(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare, și acestea se regăsesc în alte documente justificative cum ar fi: BCAR, tichete de cântar, avize de însoțire.

În ceea ce privește constatările privind elementele necompletate din avizele de însoțire, contestatoarea susține că acestea nu reprezintă documente pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar avizele de însoțire conțin elemente suficiente din care să rezulte proveniența mărfii, precum și informații cu privire la expeditorul și destinatarul mărfii.

**În drept**, potrivit prevederilor art.145 alin.3 lit.a), alin.8 și alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada mai 2004 – 31.12.2006:

*“3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

*a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;*

*[...]*

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

*a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4);*

*(9) Prin normele de aplicare a prezentului titlu, se prevăd situațiile în care se poate folosi un alt document decât cele prevăzute la alin.(8), pentru a justifica dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.”*

Conform prevederilor pct.51alin.(2) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

**(2) Deducerea taxei pe valoarea adăugată trebuie justificată cu documentele prevăzute la art.145 alin.(8) din Codul fiscal și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997**

pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, cu modificările ulterioare. [...]”.

Totodată, potrivit prevederilor art.155 alin.8 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada mai 2004 – 31.12.2006:

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

- a) *seria și numărul facturii;*
- b) *data emiterii facturii;*
- c) *numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*
- d) *numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) *denumirea și **cantitatea bunurilor livrate**, denumirea serviciilor prestate;*
- f) *prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;*
- g) *cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";*
- h) *suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”*

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate sau urmează să-i fie prestate de o persoană impozabilă dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă detine o factura completată cu datele cerute de formular, precizate în lege.

Conform prevederilor art.145 alin.2 lit.a) și ale art.146 alin.1 lit.a) și alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 01.01.2007 – 31.12.2009:

“ART.145

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

a) operațiuni taxabile;”

“ART.146

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

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

(2) Prin norme se vor preciza cazurile în care documentele sau obligațiile, altele decât cele prevăzute la alin. (1), se vor prezenta sau îndeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei.”

Potrivit prevederilor pct.46(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

**“(1)Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct.78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”**

Prin urmare, începând cu data de 01.01.2007, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2007:

“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

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

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat,

conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d); [...]

**k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;**

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

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

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, [...]

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2007:

“(8) Prin norme se stabilesc condițiile în care:

**a) se poate întocmi o factură centralizatoare pentru mai multe livrări separate de bunuri sau prestări separate de servicii;”**

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.72 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**“72.(3) În sensul art.155 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, factura centralizatoare se poate întocmi dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:**

**a) să se refere la livrări de bunuri și/sau prestări de servicii către același client, pentru care faptul generator al taxei ia naștere într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică;**

**b) toate documentele emise la data livrării de bunuri sau prestării de servicii să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.”**

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factura care

să cuprindă toate informațiile obligatorii și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. **Astfel, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.**

Totodată, se reține că în perioada 2004-2006, justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate și/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu completările și modificările ulterioare.

Astfel, se rețin prevederile art.(1) pct.1 din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, în vigoare până la 31.12.2006, conform carora:

***“(1) Se aprobă modelele formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, cuprinse în catalogul prezentat în anexa nr. 1A, precum și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevăzute în anexa nr. 1B.”***

Iar potrivit art.7 din Anexa 1B privind Normele Metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă:

***“Înscrierea datelor în aceste formulare se face potrivit reglementărilor cuprinse în normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile.”***

Prin ANEXA 1A referitoare la Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare,

privind activitatea financiară și contabilă, se prevede Nomenclatorul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare ce cuprinde Factura (14-4-10/A) și Avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A).

În ceea ce privește **factura**, actul normativ prevede că:

*"1. Servește ca:[...]*

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

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

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

*3. Circulă: [...]*

*- la cumpărător:*

***- la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operațiunii, având atașat exemplarul din avizul de însoțire a mărfii care a însoțit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului (exemplarul 1);***

*- la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (exemplarul 1, împreună cu avizul de însoțire a mărfii, inclusiv nota de recepție și de constatare de diferențe, după caz);*

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

Prin urmare se reține că factura (exemplarul 1) circulă la cumpărător la compartimentul aprovizionare, pentru confirmarea operațiunii, având atașat exemplarul din avizul de însoțire a mărfii care a însoțit produsul sau marfa, dacă este cazul, inclusiv nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului.



De asemenea, potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prin ANEXA 1A, Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă, este prezentat documentul **“Aviz de însoțire a mărfii” (cod 14-3-6A)**, care:

“1. Servește ca:

**- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului; [...]**

Se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul desfacere, care semnează pentru întocmire.[...]

3. Circulă: [...]

**- la cumpărător:**

**- la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor (exemplarul 1);**

**- la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia (exemplarul 1);**

**- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașat la factură (exemplarul 1).[...]**”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că avizul de însoțire a mărfii este documentul de însoțire a mărfii pe timpul transportului, în baza căruia, cumpărătorul înregistrează încărcarea în gestiune a mărfurilor la magazie, iar la contabilitate trebuie atașat la factură, împreună cu nota de recepție și constatare de diferențe, în cazul în care marfa nu a fost însoțită de factură pe timpul transportului, **iar în vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură și trebuie să conțină un minim obligatoriu de informații**, în vederea înregistrării acestora și a obligațiilor fiscale ce decurg din această operațiune.

Totodată, în speță, se rețin și prevederile art.3 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, care precizează:

**„(1) În situația în care bunurile nu se livrează de la sediul social înscris în antetul facturii fiscale sau al altui document legal aprobat pentru livrarea bunurilor, se vor menționa pe factura fiscală sau pe documentul respectiv, în mod suplimentar, elementele de identificare**

**a locului de expediere a bunurilor, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/județul.”**

Începând cu data de 01.01.2007, pe lângă **informațiile obligatorii înscrise în facturile de achiziție privind cantitatea, alte informații obligatorii sunt cele prevăzute la art.155 alin.5 lit.k), lit.l) și lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :**

**“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

**[...]**

**k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art.125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;**

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

**[...]**

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

Astfel, în vederea justificării cantității achiziționate înscrisă în facturi așa cum s-a menționat și mai sus, precum și a datei la care a fost efectuată livrarea cerealelor, având în vedere că facturile se emit în baza avizelor de însoțirea a mărfii, în cele mai multe cazuri ulterior livrării bunurilor, se impune **în mod obligatoriu întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului** precum și a documentelor de transport, respectiv factură de transport, foaie de parcurs etc., din care să rezulte data livrării cerealelor, precum și locul de încărcare și descărcare a acestora.

De asemenea, în situația în care se emite factură centralizatoare în aceasta se face referire, obligatoriu, la alte facturi sau documente emise anterior.

Se reține că, în speță, sunt incidente prevederile art.3 alin.(2) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

**„ART. 3**

**(2) Conținutul minim de informații, precum și normele de întocmire și utilizare a avizului de însoțire a mărfii sunt prevăzute în anexa nr. 2 care face parte integrantă din prezentul ordin.”**

iar prin ANEXA 2 se prevăd normele de întocmire și utilizare a avizului de însoțire a mărfii, respectiv:

**„Conținutul minimal obligatoriu de informații al avizului de însoțire a mărfii este următorul:**

- **seria și numărul intern de identificare a formularului;**
- **data emiterii formularului;**
- **datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);**
- **datele de identificare ale cumpărătorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);**
- **denumirea și cantitatea bunurilor livrate;**
- **date privind expediția: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora livrării, semnătura delegatului;**
- **semnătura expeditorului.”**

Prin ANEXA 3 referitoare la Normele de întocmire și utilizare a facturii, la pct.2 se prevede:

**„[...] În situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.”**

De asemenea, se rețin și prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare la data efectuării operațiunilor, Anexa 1, pct.2, care prevăd:

**“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**

- **denumirea documentului;**
- **denumirea și, după caz, sediul unității 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;**
- **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 aprobe 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.**

*Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective. [...]*

În concluzie, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, **societatea trebuie să facă dovada calității de documente justificative a documentelor înregistrate, potrivit prevederilor art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și normelor legale invocate mai sus, întrucât persoanele impozabile au obligația evidențierii corecte și complete a tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității economice și a consemnării tuturor documentelor care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, conform art.156 din Codul fiscal.**

Simpla raportare a dreptului de deducere numai la substanța tranzacției ar goli de conținut dispozițiile legale prevăzute în Codul fiscal cu privire la elementele obligatorii ce trebuie să le conțină o factură și exercitarea dreptului de deducere numai în baza unei facturi ce conține toate informațiile expres stipulate în lege.

Mai mult, se reține și faptul că prin Decizia V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.X/30.10.2007, dată în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni și fiind dată și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, instanța s-a pronunțat asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată, în sensul că **“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”**

Astfel, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizori **este**

**obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a documentelor, în speță a facturilor și/sau a altor documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997** pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu completările și modificările ulterioare.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. .X. SRL și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X.SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL reprezentând achiziții de cereale, întrucât acestea nu aveau completate toate datele cerute de formular pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Referitor la tranzacțiile derulate de contestatoare cu furnizorii menționați mai sus societatea a prezentat contractele de vânzare-cumpărare nr..X./02.08.2004 încheiat cu SC .X. SRL, nr..X./07.07.2006, nr..X./21.07.2006, nr.X/26.08.2006, și nr.X/11.09.2006 încheiate cu SC .X. SRL, nr.X/03.09.2007 încheiat cu SC .X.SRL, nr.X/23.08.2007 încheiat cu SC .X. SRL, nr.X/08.08.2007 încheiat cu SC .X. SRL, nr.X/18.06.2009 încheiat cu SC .X. SRL, nr.X/03.09.2007 încheiat cu SC .X. SRL, nr..X./31.10.2007 încheiat cu SC .X. SRL, nr.X/23.11.2009 încheiat cu SC .X. SRL, nr..X./18.06.2008 încheiat cu SC .X. SRL și nr.X/20.06.2008 încheiat cu SC .X. SRL, precum și Anexa 15 la contestație prin care prezintă observații cu privire la deficiențele constatate de organele de inspecție fiscală.

Prin contractele încheiate sunt stipulate clauze referitoare la cantitatea, perioada de livrare, locul livrării, condiția de transport – transportul fiind în sarcina vânzătorului –recepția, precum și documentele ce trebuie prezentate în vederea efectuării plății contravalorii achizițiilor.

În ceea ce privește documentele ce trebuie prezentate în vederea efectuării plății contravalorii achizițiilor, acestea sunt în principal factura și BCAR, respectiv buletin de analiză emis la recepția mărfii sau certificat de cantitate emis la recepția mărfii, mai puțin în cazul Contractului încheiat cu SC .X. SRL în care se prevede prezentarea facturii, raport de calitate și cantitate și aviz de însoțire a mărfii.

Prin anexa 15 la contestație societatea aduce precizări de genul:

- „**informațiile privind expediția (ora) prevăzute de Ordinul 29/2003 nu sunt obligatorii în conținutul facturii conform art.155 alin.(5) din Codul fiscal**”;

- „**informațiile privind expediția (elemente de identificare ale delegatului (buletin/CI serie, număr) numărul mijlocului de transport, data și ora expedierii, semnăturile celor care au făcut expedierea) prevăzute de Ordinul 29/2003 nu sunt obligatorii în conținutul facturii conform art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția datei livrării**.

**Totuși, BCAR conține informații privind data livrării, care coincide cu data facturii, astfel că data livrării bunurilor nu reprezintă, în cazul de față, un element obligatoriu ce trebuie cuprins în factură.**

**Înscrise informații referitoare la numele și prenumele, seria și numărul de buletin, CNP al expeditorului”;**

- **informațiile privind expediția (elemente de identificare ale delegatului (nume și prenume) numărul mijlocului de transport, ora expedierii) prevăzute de Ordinul 29/2003 nu sunt obligatorii în conținutul facturii conform art.155 alin.(5) din Codul fiscal**”

- „**informațiile privind expediția (elemente de identificare ale delegatului (buletin/CI serie, număr) numărul mijlocului de transport, data și ora expedierii, semnăturile celor care au făcut expedierea) prevăzute de Ordinul 29/2003 nu sunt obligatorii în conținutul facturii conform art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția datei livrării**.

**Totuși, data emiterii facturii este anterioară sau coincide cu data livrării bunurilor, nefiind un element obligatoriu ce trebuie cuprins în factură”;**

- „**informațiile privind expediția (elemente de identificare ale delegatului (buletin/CI serie, număr) numărul mijlocului de transport, data și ora expedierii, semnăturile celor care au făcut expedierea) prevăzute de Ordinul 29/2003 nu sunt obligatorii în conținutul facturii conform art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția datei livrării**.

**Data livrării nu este o mențiune obligatorie pe factură deoarece:**

**-fie data emiterii facturii coincide cu data livrării bunurilor, după cum reiese din documentele atașate facturii;**

**-fie facturile întocmite de furnizor sunt facturi centralizatoare conform art.155 alin.(8) din Codul fiscal”.**

Din analiza documentelor prezentate la contestație, precum și a constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..X./01.02.2011 reiese că nu se poate face corelarea facturilor emise de furnizori cu avizele de însoțire a mărfii, respectiv cu alte documente prezentate în vederea justificării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de cereale.

Consecința acestui fapt constă în aceea că documentele prezentate de contestatoare nu asigura completarea elementelor cerute de lege pentru ca facturile prezentate să aibă calitatea de document justificativ pentru

acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în acestea.

Astfel, se reține că, în cazul achizițiilor de cereale, cantitățile înscrise în facturile de achiziție trebuie justificate de avizele de însoțire având în vedere că acestea sunt transportate cu mijloace auto sau pe calea ferată în funcție de capacitatea mijlocului de transport. Înscrierea în facturi a unei cantități de cereale mai mare decât capacitatea mijlocului de transport menționat în acestea, conduce în mod automat la necesitatea justificării cantității cu documentele ce însoțesc transporturile de cereale efectuate, având în vedere că, în acest caz, pentru a achiziționa cantitatea menționată în facturile de achiziție trebuie efectuate mai multe transporturi de cereale, pe ruta furnizor-beneficiar.

În vederea justificării cantității achiziționate înscrisă în facturi și având în vedere că transportul cerealelor este condiționat de capacitatea mijloacelor de transport auto, cantitatea menționată în facturile de achiziție necesită justificare în cazul achizițiilor de cereale fapt ce implică în mod obligatoriu întocmirea avizelor de însoțire a mărfurilor pe timpul transportului precum și a documentelor de transport, respectiv factură de transport, foaie de parcurs, etc.

Or, din documentele prezentate societatea nu justifică cantitatea înscrisă în facturile de achiziție. În acest sens, prezentăm cu titlu exemplificativ următoarele:

- factura nr..X./20.09.2004 emisă de S.C. .X. SRL reprezentând achiziția a .X. tone floarea-soarelui, în valoare totală de .X. lei, la care sunt anexate trei scrisori de trăsură și note de masă din care rezultă cantitățile de .X. kg și .X. kg de floarea-soarelui expediate de S.C. .X. SRL de la .X. către .X. și a cantității de .X. kg floarea-soarelui expediate de S.C. .X. SRL de la .X. către .X.. Documentele prezentate la contestație confirmă expedierea de către S.C. .X. SRL, pe calea ferată, a unei cantități de .X. tone floarea soarelui, **mai mică decât cantitatea înscrisă în factura de achiziție**, cu precizarea stațiilor de expediere .X., respectiv .X. și a destinației, respectiv .X. Port, fără să justifice dacă aceste cantități se referă la cantitatea de .X. tone achiziționată de SC .X. .X. SRL de la acest furnizor cu factura nr..X./20.09.2004, în aceste documente de transport neexistând mențiuni referitoare la SC .X. .X. SRL sau la factura de achiziție menționată.

De altfel, din anexa 15 la contestație reiese că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei din factura nr..X./20.09.2004 este înscrisă cu semnul plus dar prin factura nr..X./20.09.2004 suma de .X. lei este înregistrată cu semnul minus, societatea precizând că reprezintă „*factura de stornare avans și stornare factură; astfel de facturi nu presupun o livrare de bunuri și astfel nu se supun cerințelor privind informații legate de expediție*”, fără să se menționeze sau să se prezinte și factura nr..X./20.09.2004 și fără a

fi prezentat aviz/avize de însoțire a mărfii care să justifice cantitatea achiziționată.

- factura nr..X./02.12.2009 emisă de SC .X. SRL reprezentând achiziția a .X. kg porumb boabe, în valoare totală de .X. lei, la care sunt anexate avizele de însoțire a mărfii nr..X./02.12.2009 și nr..X./02.12.2009 în care este înscrisă cantitatea de .X. kg și de .X. kg, **rezultă astfel cantitatea de .X. kg, mai mare decât cea precizată în factura de achiziție.** De asemenea, este anexat un document centralizator de recepție a cantităților de cereale de la SC .X. SRL dar care nu corespunde cu cantitățile din avizele de însoțire a mărfii.

Prin urmare, documentele prezentate de societate nu asigură corelarea cantităților înscrise în facturile de achiziție cu cele din documentele prezentate în justificare.

Totodată, se reține faptul că documentele prezentate constând în Buletin de cântarire analiza și recepție (BCAR), certificatele de depozit și tichetele reprezintă documente întocmite în conformitate cu prevederile HG nr.175/1984 privind aprobarea normelor tehnice referitoare la recepția la fondul de stat a cerealelor, leguminoaselor boabe și semințelor oleaginoase și condițiile de calitate a acestora, se întocmesc de către depozite sau silozuri în vederea evidenței cantităților de cereale recepționate de acestea, nefiind documente prevăzute de actele normative care să justifice operațiunile economice prevăzute de legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, prezentarea Bonurilor de cântarire analiza și recepție prin care se consemnează cantitatea intrată în depozite nu justifică operațiunea de achiziție a cerealelor de la furnizorii cu care societatea a încheiat contractele de cumpărare, aceste bonuri fiind întocmite și semnate de gestionar și laborant implicând răspunderea pentru gestionarea cantitatii și calitatii cerealelor existente în depozitele care au emis astfel de documente.

Mai mult, conform celor stipulate în contractele încheiate cu furnizorii astfel de documente trebuiau prezentate SC .X. .X. SRL în calitate de cumpărător în vederea plății achizițiilor de cereale și nu în vederea a justificării din punct de vedere fiscal a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, așa cum susține contestatoarea prin contestație.

De asemenea, se reține că documentele prezentate de contestatoare **nu justifică data la care s-a efectuat livrarea bunurilor, iar facturile prezentate nu cuprind referiri la alte documente emise**



**anterior, respectiv pe acestea nu sunt menționate avizele de însoțire a mărfii**, elemente obligatorii prevăzute de art.155 alin.5 lit.l) și lit.o) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare cu data de 01.01.2007

De altfel, în ceea ce privește elementul obligatoriu ce trebuie consemnat în facturi "*data livrării bunurilor*", acesta este recunoscut și de societatea contestatoare prin contestație, însă aduce argumente în sensul că rezultă din documentele anexate la factură.

Referitor la acest aspect organul de soluționare a contestației reține că din documentele prezentate nu rezultă "*data livrării*". În acest sens exemplificăm facturile nr..X./04.09.2007 emisă de SC .X.SRL reprezentând achiziția a .X. tone grâu panificație, în valoare totală de .X. lei și nr..X./21.08.2007 emisă de SC .X. SRL reprezentând achiziția a .X. kg floarea-soarelui, în valoare totală de .X. lei, ce au anexate buletine de cântărire analiză și recepție prin care se confirmă recepția de către SC .X. a cantităților înscrise în cele două facturi, însă nu sunt prezentate avize de însoțire a mărfii care să justifice **data livării acestor cantități**, respectiv transportul acestora de la furnizor la silozul unde a avut loc recepția cerealelor. Documentul privind recepția cerealelor face dovada intrării acestora în depozit, nefăcând dovada livrării cerealelor de la furnizorii menționați.

De asemenea, din analiza avizelor de însoțire a mărfii, prezentate organelor de inspecție fiscală și la contestație, reiese că acestea:

- nu sunt completate cu toate datele privind expediția, respectiv nu sunt completate la rubricile „Expedierea s-a făcut în prezența noastră la data de”, „ora” livrării, semnăturile;

- nu sunt completate cu datele valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, respectiv nu sunt completate la rubricile “prețul unitar (fără T.V.A)-lei-”, “valoare-lei-”, “total”;

- nu conțin în mod suplimentar, mențiuni cu privire la elementele de identificare a locului de expediere a bunurilor, potrivit prevederilor art.3 alin.(1) din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pe aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, și anume: denumirea sucursalei, punctului de lucru etc., localitatea, strada și numărul, sectorul/județul, având în vedere că pentru justificarea recepției cantității de grâu înscrise în avize, societatea a anexat Buletine de cântărire analiză și recepție (BCAR) emise de silozurile indicate în contracte.

Spre exemplificare prezentăm:

- factura nr..X./15.07.2009 emisă de SC .X. SRL reprezentând achiziția a .X. tone grâu furaj, în valoare totală de .X. lei, la care este anexat

avizul de însoțire a mărfii nr..X./15.07.2009 precum și buletinul de cântărire analiză și recepție nr..X./15.07.2009 și certificatul de depozit nr..X./15.07.2009. În avizul de însoțire a mărfii nr..X./15.07.2009 nu sunt completate datele privind expediția, respectiv nu sunt completate la rubricile „Expedierea s-a făcut în prezența noastră la data de”, „ora” livrării, semnăturile.

- factura nr..X./17.06.2009 emisă de SC .X. SRL reprezentând achiziția a .X./17 tone orz, în valoare totală de .X. lei, la care sunt anexate 12 avize de însoțire a mărfii, acestea nu au completate datele privind “prețul unitar (fără T.V.A)-lei-”, “valoare-lei-”, “total”.

Potrivit celor prezentate documentele anexate la contestație nu sunt de natură să justifice achiziția cerealelor de la acești furnizori, la facturile emise de furnizori nefiind prezentate documente din care să se poată face corelarea cantităților înscrise în facturile de achiziție și a datei de livrare a bunurilor, în facturi nefiind menționate avizele de însoțire a mărfii ce au stat la baza întocmirii acestora.

Astfel, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizori este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a documentelor, în speță a facturilor și/sau a altor documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice emise în baza Hotărârii Guvernului nr.831/1997, cu completările și modificările ulterioare.

Ca urmare, prezentarea contractelor, a facturilor de achiziție fără ca acestea să fie însoțite de avizele de însoțire a mărfii, care potrivit Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, “1. Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului; [...]

*Se emite, pe măsura livrării, de către compartimentul desfacere, care semnează pentru întocmire”*

și care

“3. Circulă: [...]

- la cumpărător:

[...]

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașat la factură (exemplarul 1).[...]”, nu sunt de natură să asigure elementele care să confere facturii calitatea de document justificativ pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de cereale.

Prezentarea aleatorie a avizelor de însoțire a mărfurilor, care potrivit celor constatate nu conțin datele minimale obligatorii prevăzute de actele normative în vigoare, respectiv ANEXA 2 la Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv nu conțin date care să justifice cantitatea înscrisă în facturi, corelată cu cantitatea ce trebuie achiziționată conform celor stipulate în contractele de vânzare-cumpărare, și nici data livrării bunurilor de la furnizori și, respectiv să justifice derularea operațiunilor pe întreg circuitul acestora, de la furnizor la locul de descărcare, care presupune justificarea cu numărul avizelor întocmite pentru fiecare transport efectuat în funcție de capacitatea mijloacelor de transport înscrise în avize, traseul parcurs de la furnizor până la locul de descărcare prevăzut în contracte etc. nu este de natură să confere facturilor calitatea de document justificativ pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții.

Mai mult, se reține că în vederea stabilirii situației de fapt organele de inspecție fiscală au dispus verificarea încrucișată a furnizorilor, iar din adresele de răspuns ale organelor de control din cadrul Gărzii Financiare rezultă:

- din Procesul verbal nr..X./06.05.2009 al SAF .X. reiese că SC .X. SRL se află în lichidare judiciară, iar la notificările efectuate de administratorul judiciar adresele au fost returnate cu mențiunea „societatea mutată” sau „destinatar mutat” neputând fi efectuată verificarea încrucișată cu privire la tranzacțiile efectuate cu SC .X. .X. SRL;

- din adresa nr..X./CT/19.10.2009 a Gărzii Financiare .X. reiese că SC .X. SRL nu funcționează la sediul declarat, fiind întocmită sesizare penală la data de 14.10.2008;

- din adresa nr..X./15.12.2010 a Gărzii Financiare Secția .X. reiese că SC .X. SRL nu a declarat livrările efectuate către SC .X. .X. SRL prin Declarația 394, aspect pentru care s-a formulat sesizare penală către Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. cu nr..X./15.12.2009;

- din adresa nr..X./05.08.2010 a Gărzii Financiare Secția .X. reiese că SC .X. SRL nu a putut fi contactată și reprezentanții nu s-au prezentat la sediul organului de control, din datele existente privind controalele încrucișate rezultând că a fost formulată sesizarea penală nr..X./29.10.2008 pentru livrări efectuate către beneficiari și neraportate la orabul fiscal;

- din adresa nr..X./15.03.2010 a Gărzii Financiare .X. reiese că SC .X. .X. SRL nu funcționează la sediul declarat, iar din adresa nr..X./CT/02.11.2010 a Gărzii Financiare .X. reiese că SC .X. SRL nu a fost identificată la sediul declarat urmând a se întocmi sesizare penală;

- din adresa nr..X./TM/17.12.2010 a Gărzii Financiare .X. reiese că SC .X. SRL este radiată, iar SC .X. SRL se află în insolvență;

- din adresa nr..X./CT/29.01.2010 a Gărzii Financiare .X. reiese că SC .X. SRL și-a schimbat denumirea , structura asociaților și adresa sediului social, noul administrator nu a dat curs invitațiilor organelor de control, urmând a se întocmi sesizare penală;

- din adresa nr..X./IF/02.12.2010 a Gărzii Financiare Ilfov reiese că SC .X. SRL nu figurează înregistrată la OMRC, CUI .X. aparținând SC .X. SRL, societatea pe numele căreia se va întocmi sesizare penală.

În ceea ce privește susținerea contestației potrivit căreia o parte din facturile cuprinse în anexa 41 la Raportul de inspecție fiscală nr..X.701.02.2011 reprezintă facturi de avans și facturi de stornare avans se rețin următoarele:

Societatea prezintă la contestație facturile nr..X./30.07.2007 și nr..X./12.06.2007, emise de SC .X. SRL, pentru stornarea cantității de X tone grâu livrat cu factura nr..X./20.07.2007 și pentru stornarea cantității de X tone orz furaj livrat cu factura nr..X./08.06.2007.

Organul de soluționare a contestației reține că factura nr..X./12.06.2007 de stornare a cantității de X tone orz furaj livrat cu factura nr..X./08.06.2007 este cuprinsă în anexa 41 la raportul de inspecție fiscală atât cu semnul plus, cât și cu semnul minus pentru aceeași sumă de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

În același mod a procedat organul de inspecție fiscală și în cazul facturii nr.X.X./30.07.2007 de stornare a cantității de X tone grâu livrat cu factura nr..X./20.07.2007, fiind cuprinsă în anexa 41 la raportul de inspecție fiscală atât cu semnul plus, cât și cu semnul minus pentru aceeași sumă de X lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Se reține și aspectul că aceste facturi emise pentru stornarea parțială și/sau totală a taxei pe valoarea adăugată din facturile inițiale, prin evidențierea în jurnalele de cumpărări și decontul de TVA a fost influențat cuantumul taxei pe valoarea adăugată declarată.

Prin anexa 15 la contestație, referitor la aceste facturi societatea precizează *„factura de stonare parțial avans: astfel de facturi nu presupun o livrare de bunuri și astfel nu se supus cerințelor privind informații legate de expediție”*. Această susținere ce nu poate fi reținută în soluționare favorabilă a contestației, din contră, în cazul **stornării cantităților achiziționate, cu atât mai mult se impune prezentarea avizelor de însoțire a măfurilor întocmite pentru emiterea facturilor inițiale emise de furnizori și acceptate la plată de beneficiar**, aceste documente fiind cele care confirma cantitățile de cereale transportate de la furnizor la depozitele indicate de cumpărător, și care confirmă stornarea diferenței cantității facturată inițial.

Prin urmare, se reține că societatea nu prezintă la contestație avizele de însoțire a mărfii ce au stat la baza emiterii facturilor fiscale, respectiv la baza emiterii facturilor de stornare parțială sau totală a facturilor inițiale, în vederea justificării acestor stornări.

Totodată, se reține că **stornarea parțială a avansurilor** nu presupune și stornarea cantităților de cereale ci doar a valorii bunurilor și TVA aferentă.

Potrivit prevederilor art.134<sup>2</sup> alin.2 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la data de 01.01.2007:

*“(2) Prin derogare de la prevederile alin.(1), exigibilitatea taxei intervine:*

*[...]*

***la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;”***

Ca urmare, avansurile reprezintă plata parțială a contravalorii bunurilor efectuată înainte de livrarea acestora și potrivit prevederilor pct.61(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare pe perioada 2004 - 2006:

*“61. (1) Regularizarea facturilor fiscale emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură fiscală pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. [...]”*

Și conform prevederilor pct.69 alin.4 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2007:

*“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”*

Ca urmare, susținerea contestației referitoare la stornarea avansurilor nu poate fi reținută având în vedere că regularizarea avansurilor se efectuează la data emiterii facturii de livrare a bunurilor, fie direct pe factura



contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei** urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest document și să stabilească dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente acestora.

Ca o consecință, având în vedere principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. .X. SRL, împotriva Deciziei de impunere nr..X./03.02.2011 emisă de organele de inspecție fiscală ale Direcției generale de administrare a marilor contribuabili pentru suma de .X. lei **reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată și se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru accesoriile în sumă de .X. lei.**

## **2. In ceea ce priveste suma de .X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - taxa pe valoare adăugată colectată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată pentru pierderi din transport în condițiile în care pierderile au fost considerate ca fiind bunuri lipsă în gestiune fără a se analiza dacă acestea se încadrează în categoria perisabilităților prevăzute de actele normative incidente.

Perioada verificată: mai 2004 – decembrie 2007.

**În fapt**, pe perioada mai 2004 – decembrie 2007, s-a constatat că societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată pentru pierderi din transport pe considerentul că acestea reprezintă lipsuri în gestiune asimilate cu livrările de bunuri conform art.128 alin.3 lit.e), respectiv art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Contestatoarea susține că i se aplică prevederile art.128 alin.9) lit.c), respectiv art.128 alin.8 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că acestea reprezintă perisabilități conform HG nr.82/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul

certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora.

**In drept**, conform prevederilor art.128 alin.3 lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada mai 2004 – 31.12.2006 :

*“(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):*

*e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).”*

Începând cu data de 01.01.2007 sunt în vigoare prevederile art.128 alin.4 lit.d) și alin.8 lit.c) din același act normativ, potrivit cărora:

*“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).*

[...]

*(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):*

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că bunurile constatate lipsă în gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri, iar perisabilitățile, în limitele prevăzute de lege, nu constituie livrare de bunuri.

Plecând de la constatările organelor de inspecție fiscală și având în vedere susținerile contestatoarei se rețin următoarele:

Prin Nota explicativă a reprezentantului societății dată în fața organelor de inspecție fiscală se precizează: *“cheltuielile cu perisabilitățile înregistrate în contabilitate în perioada ianuarie 2004 – decembrie 2007 sunt deductibile fiscal pentru că se încadrează în totalitate în prevederile următoarelor acte normative:*

*- HG 684/2003 – norme privind reglementarea depozitării semințelor de consum;*

*- Ordinul 106/2005 – cerințe metrologice și tehnice comune mijloacelor de măsurare supuse controlului metrologic legal;*

*-HG 111/2002- procente maxime admise ca pierderi tehnologice în timpul manipulării și depozitării mărfurilor în porturile maritime și fluviale.*

*În anexa 4 este prezentat modul de calcul al perisabilităților [...].”*

La pag.80 din Raportul de inspecție fiscală nr..X./01.02.2011 organele de inspecție fiscală au constatat că *“reprezentanții societății au precizat că acestea se încadrează în prevederile “admise” contractual, fiind*



*înregistrate în evidența contabilă în baza contractelor economice” precum și faptul că “Totuși, [...] pentru bunurile lipsă pe timpul transportului SC .X. .X. SRL avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată . [...] Această operațiune reprezintă autolivrare pentru care trebuia să se emită autofactură [...]”.*

Prin contestație, societatea argumentează că aceste pierderi din transport reprezintă perisabilități conform HG nr.82/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora.

Conform prevederilor pct.2.2.1., 2.2.2 și 2.2.3 de la cap.2 *“Determinarea scăderilor în greutate ce se produc în timpul păstrării semințelor de consum”* din Anexa 4 la normele metodologice *“ NORME TEHNICE privind determinarea și aplicarea scăzământelor și perisabilităților pentru semințele de consum depozitate”*

*“2.2. Determinarea perisabilităților*

#### *2.2.1. Depozitare*

*Scăderile în greutate ce au loc prin perisabilități în timpul depozitării se determină prin raportarea normei procentuale maxime admise, conform prevederilor din tabelul nr. 1, la cantitatea ce reprezintă stocul mediu și la durata depozitării.*

*2.2.2. Scăderea în greutate prin manipularea semințelor de consum - tabelul nr. 1 - se determină raportându-se norma de perisabilitate aprobată la cantitatea efectiv manipulată în perioada de gestiune, mecanic și/sau manual, dovedită prin documente pentru fiecare operațiune de încărcare/descărcare pentru transport, condiționare, răcire, combatere chimică a dăunătorilor și altele.*

***2.2.3. Scăderea în greutate prin transportul produselor - tabelul nr. 1 - se determină raportându-se norma de perisabilitate la cantitatea efectiv transportată în cadrul aceleiași gestiuni, în incinta sau în afara depozitului, cu mijloace de transport auto sau pe calea ferată, dacă există dovada efectuării acestei operațiuni.”***

Prin HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 82/2003, se prevede:

Prin ANEXA 3 "NORME TEHNICE privind determinarea și aplicarea scăzămintelor și perisabilităților pentru semințele de consum depozitate" se precizează:

"1.2. În sensul prezentelor norme tehnice, termenii și expresiile menționate mai jos sunt definite astfel:

a) scăzăminte - scăderi în greutate ale semințelor de consum, ca urmare a reducerii umidității și conținutului de impurități și/sau corpuri străine;

b) perisabilități - scăderi în greutate ale semințelor de consum, rezultate în urma depozitării, manipulării, transportului, precum și a proceselor de respirație a acestora; [...]

1.4. În activitatea specifică depozitării semințelor de consum se produc scăderi în greutate inerente, din următoarele cauze:

- reducerea conținutului de impurități și/sau corpuri străine;
- reducerea umidității;
- depozitare;
- manipulare;
- **transport**;
- respirație.

**1.4.1.2. Perisabilitățile reprezintă scăderile în greutate ce se produc în perioada de gestiune a semințelor de consum, prin depozitarea, manipularea, transportul și respirația acestora, și se determină conform prezentelor norme tehnice.**

Normele de perisabilitate cuprinse în tabelele nr. 1 și 2 sunt maxime și se aplică pentru scăderile în greutate efective, constatate în condițiile respectării tehnologiilor și a altor reglementări cu privire la recepția, condiționarea, depozitarea, păstrarea și valorificarea semințelor de consum, precum și a standardelor în vigoare.

Normele de perisabilitate nu se aplică în condițiile când sunt semnalate degradări calitative sau sustrageri din gestiune.

[...]

2.2. Determinarea perisabilităților

2.2.3. Scăderea în greutate prin transportul produselor - tabelul nr. 1 - se determină **raportându-se norma de perisabilitate la cantitatea efectiv transportată în cadrul aceleiași gestiuni, în incinta sau în afara depozitului, cu mijloace de transport auto sau pe calea ferată, dacă există dovada efectuării acestei operațiuni.**

În tabelul nr.1 "Perisabilități la manipulare, depozitare și transport", la pozițiile 9 și 10 sunt prevăzute cotele procentuale de perisabilitate pentru semințele de cereale transportate cu mijloace auto sau C.F. în cadrul aceleiași gestiuni, respectiv:

Semințe de cereale,	Pentru fiecare cantitate			
leguminoase și	transportată cu mijloace auto			
9. subprodusele lor	sau C.F. în cadrul aceleiași			

		gestiuni:	kg	X
10.	Semințe de oleaginoase și subprodusele lor	Pentru fiecare cantitate transportată cu mijloace auto sau C.F. în cadrul aceleiași		
	gestiuni:		kg	X

Potrivit celor prezentate se reține că aceste cheltuieli cu pierderi din transport pot reprezenta perisabilități ca urmare a transportului produselor cu mijloace auto sau pe calea ferată în cadrul aceleiași gestiuni, în incinta sau în afara depozitului dacă se face dovada efectuării acestei operațiuni, fiind stabilite cote procentuale numai pentru cantitățile transportate în cadrul aceleiași gestiuni.

Deși în Raportul de inspecție fiscală nr..X./01.02.2011 nu există constatări cu privire la justificarea acestor pierderi din transportul cerealelor, prin adresa nr..X./18.03.2011 organele de inspecție fiscală precizează că *“societatea a justificat pierderile de natura scăzămintelor și perisabilităților fără a prezenta documente pentru pierderi transport”*.

În anexa 31 la contestație sunt prezentate o serie de documente privind situația stocurilor de marfă la diferite silozuri precum și adrese al silozurilor către SC .X. .X. SRL prin care se comunică cantitățile intrate, cantitățile ieșite-livrate, precum și scăzămintele și perisabilitățile din manipulare, depozitare și transport . Exemplu: adresa de la SC .X. SA - Baza .X..

De asemenea, din situația stocului de marfă –rapiță siloz .X. .X. pe luna iulie 2007 rezultă că au avut loc transferări între depozite fiind menționat *“transferat la .X.”* ceea ce justifică transportul cerealelor între depozite/gestiuni, iar din situația stocului de marfă – siloz .X. .X., pe luna iunie 2007, rezultă *“pierderi CF CTR și calcul .X.”* precum și *“transfer la Larga Jijia”* de unde rezultă pierderi conform contract și faptul că au avut loc transferări între depozite.

De asemenea este prezentată situația stocului de marfă –grâu siloz .X. Jijia, pe luna ianuarie 2007, unde este menționat *“de transferat de la .X.”*, precum și situația stocului de marfă –orz siloz .X.- .X., pe luna iulie 2007, unde este menționat *“.X. TR de la .X.”*.

Totodată, este prezentată situația stocului de marfă –grâu siloz .X. Urleasca, pe luna mai 2006, cu mențiunea *“pierderi”* fără a rezulta natura acestora.

Din documentele anexate reiese că societatea a efectuat livrări de cereale care necesitau transportul de la depozit în portul .X. și încărcarea pe vapor, fapt ce impune analiza condiției de livrare stipulată în contractele de livrare în vederea stabilirii dacă contravaloarea transportului de la depozite în port se suportă de vânzător și conform celor stipulate în contracte și pe baza documentelor justificative prezentate, se impune stabilirea dacă societatea trebuie să suporte și cheltuieli cu pierderile pe timpul transportului.

Potrivit celor prezentate și având în vedere că o parte din documentele prezentate nu sunt lizibile, organul de soluționare nu se poate pronunța cu privire la obligația societății de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu pierderile din transportul cerealelor fiind necesară reanalizarea acestora în funcție de aspectele reținute în prezenta decizie.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup>din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste pierderi din transportul cerealelor conform celor precizate în prezenta decizie și în funcție de cele constatate la reanalizare sa stabilească dacă societatea avea sau nu obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

**În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată**, având în vedere că sunt accesorii aferente debitului principal, în baza principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va desființa decizia de impunere contestată pentru această sumă.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei respinsă la rambursare ca urmare a soluționării decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, pe perioada ianuarie-august 2010**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei respinsă la rambursare pe motiv că societatea trebuie să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu pierderile din transportul considerate nedeductibile fiscal, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu există constatări cu privire la aceste cheltuieli.

Perioada verificată: ianuarie 2010-august 2010.

**În fapt**, în urma verificării cu control anticipat a deconturilor de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare, pe perioada ianuarie-august 2010, organele de inspecție fiscală au admis la rambursare suma de .X. lei și au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

Din constatările organelor de inspecție fiscală reiese că societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cheltuielilor cu pierderile din transport "*considerate nedeductibile fisca*", fără a exista constatări cu privire la cheltuielile cu pierderi din transport pe perioada ianuarie – august 2010.

**În drept**, conform prevederilor art.128 alin.4 lit.d) și alin.8 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată:

*"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).*

[...]

*(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin.(1):*

*c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;"*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că bunurile constatate lipsă în gestiune sunt asimilate livrărilor de bunuri, iar perisabilitățile, în limitele prevăzute de lege, nu constituie livrare de bunuri.

Potrivit celor constatate se reține că referitor la cheltuielile cu pierderile din transport pe perioada ianuarie – august 2010 nu există constatări prin raportul de inspecție fiscală, obligația colectării taxei pe valoarea adăugată fiind condiționată de neacceptarea la deducere a acestor cheltuieli.

Astfel, colectarea taxei pe valoarea adăugată trebuie să aibe la bază temeiurile legale incidente, în cazul în speță art.128 alin.4 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora se colectează taxa pe valoarea adăugată pentru bunurile constatate lipsă în gestiune și ale art.128 alin.8 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora nu se colectează taxa pe valoarea adăugată pentru perisabilitățile în limitele legale.

Ca urmare, așa cum s-a analizat la cap.III B.pct.2 din prezenta decizie, în vederea stabilirii taxei pe valoarea adăugată colectată este necesar a se analiza dacă pierderile din transport reprezintă bunuri lipsă în gestiune sau dacă acestea reprezintă perisabilități prevăzute de HG nr.82/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora.

Pe cale de consecință, în temeiul art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup>din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6 Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei respinsă la rambursare*, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste pierderi din transportul cerealelor conform celor precizate în prezenta decizie și în funcție de cele constatate la reanalizare sa stabilească dacă societatea are sau nu drept de rambursare a taxei pe valoarea adăugată.

## C. IMPOZIT PE PROFIT

### 1. Referitor la suma de .X. lei , reprezentând:

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor obținute de la o societate nerezidentă, care este principalul acționar, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-au analizat toate prevederile legale incidente speței.

Perioada verificată 2006 – 2007.

**În fapt**, în perioada verificată societatea a contractat credite, în valută, de la .X. .X. BV Olanda, cu termen de rambursare de un an.

Organele de inspecție fiscală au constatat din verificarea evidentei contabile și fiscale că împrumuturile obținute, ulterior Contractului nr..X./16.10.2002, deși au fost rambursate la termenul stabilit, din întocmirea fluxului de numerar (cash flow) la data restituirii a rezultat că de fapt societatea nu dispunea de lichiditățile necesare rambursării creditului la termenele stabilite prin Contractele nr..X./01.10.2005 și nr..X./14.09.2006, restituirea împrumutului efectuându-se din sumele împrumutate de la .X. .X. BV Olanda, de regula în aceeași zi (sumele rambursate au debitat, respectiv creditat, cu o zi înainte sau în aceeași zi contul 5124 “ banca” în devize, deschis de S.C. .X. .X. S.R.L. la Banca .X. Sucursala Piata .X., sector X .X.).

În conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) din Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere faptul că societatea *nu ar fi putut să restituie împrumuturile contractate*, fără obținerea de credite noi **-.X. .X. BV Olanda, având calitatea de creditor pentru toate împrumuturile-** nedispunând de lichiditățile financiare necesare, așa cum s-a demonstrat prin întocmirea fluxurilor de numerar (cash flow), organele de inspecție fiscală au procedat la reîncaadrarea ca termen a împrumuturilor, din împrumuturi pe termen scurt, în împrumuturi pe termen lung.

S-a constatat că societatea a considerat deductibile integral cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor contractate, încalcând astfel prevederile art.21 alin.3) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru stabilirea limitei de deductibilitate a cheltuielilor cu dobânda și diferențelor de curs valutar, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea prevederilor art.23 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și a pct.60 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră “ *În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile*”, calculând gradul de îndatorare:

- pentru anul 2006, gradul de îndatorare este mai mare decât 3;
- pentru anul 2007, gradul de îndatorare este mai mare decât 3 în trimestrele 3 și 4.

Astfel, au fost stabilite cheltuieli cu dobânzile aferente împrumuturilor, nedeductibile fiscal, în suma de .X. lei pe anul 2006 și în sumă de .X. lei pe anul 2007, precum și pierderea netă din diferența de curs valutar în suma de .X. lei aferentă împrumuturilor contractate în perioada verificată.

**În drept**, art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

**„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**

Potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Conform pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

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

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit prevederilor art.21 alin.3 lit.h) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:**

**h) cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, în limita prevăzută la art. 23;”**

Conform prevederilor art.23 alin.1, alin.2, alin.3 și alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“(1) Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.**

**(2) În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs**



valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile alin. (1), până la deductibilitatea integrală a acestora.

(3) În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, potrivit alin.(1), deductibilitatea acestei diferențe fiind supusă limitei prevăzute la alin.(1). Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează potrivit prezentului alineat, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.

[...]

(5) **În cazul împrumuturilor obținute de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), dobânzile deductibile sunt limitate la:**

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

b) nivelul ratei dobânzii anuale de 9%, pentru împrumuturile în valută. Acest nivel al ratei dobânzii se aplică la determinarea profitului impozabil aferent anului fiscal 2004. Nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută se actualizează prin hotărâre a Guvernului.

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

Conform prevederilor de la pct.59, 60, 61 și 63 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“59. În vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se efectuează mai întâi ajustările conform art. 23 alin. (5) din Codul fiscal. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excedează nivelului de deductibilitate prevăzut la art. 23 alin. (5) din Codul fiscal este nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.

**60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.**

61. Intră sub incidența art.23 alin.(3) din Codul fiscal numai pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente capitalului împrumutat.

[...]

63. În sensul art.23 alin.(1) din Codul fiscal, prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului, cu excepția celor prevăzute la alin.(4) al art.23 din Codul fiscal, indiferent de data la care acestea au fost contractate.

*În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.*

Față de prevederile legale de mai sus rezultă că organele de inspecție fiscală pot efectua reîncadrarea unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

De asemenea, conform prevederilor legale mai sus prezentate, gradul de îndatorare se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit, iar prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, începând de la data încheierii contractului, indiferent de data la care acestea au fost contractate. În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile, acestea reportându-se în perioada următoare până la deductibilitatea integrală a acestora.

De asemenea, **în capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen**, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

Potrivit celor de mai sus se reține că organele de inspecție fiscală, la determinarea gradului de îndatorare, respectiv au luat în calcul împrumuturi care au fost rambursate în termen de un an, dar care au fost reîncadrate ca fiind credite pe termen lung pe considerentul că societatea nu ar fi putut sa restituie împrumuturile contractate în termen de un an fara obtinerea de credite noi, nedispunand de lichiditățile financiare necesare, așa cum s-a demonstrat prin analizarea fluxurilor de numerar.

Ca urmare, gradul de îndatorare mai mare decât 3 rezultat din calcul se datorează faptului că s-a procedat la reîncadrarea creditelor pe termen scurt în credite pe termen lung, cu durată de rambursare mai mare de un an, pe motiv că împrumuturile obținute ulterior Contractului nr..X./16.10.2002 încheiat pentru un credit cu termen de rambursare de 3 ani, nu fac decât să prelungească termenul de rambursare a creditului obținut inițial.

Organul de soluționare a contestației reține că organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea creditelor contractate de contestatoarele cu .X. .X. Olanda, care este și principalul acționar al societății, pe considerentul

că nu ar fi putut sa restituie imprumuturile contractate la termenul de un an fara obtinerea de credite noi, nedispunand de lichiditațiile financiare necesare, **fără a analiza conținutul economic al tranzacției de împrumut**, respectiv:

Orice împrumut, este purtător de dobânzi și implică diferențe de curs valutar, în cazul împrumuturilor în valută, iar scopul operațiunii este, sau ar trebui să fie, stabilit de comun acord între părți, printr-un contract scris.

Potrivit constatărilor reiese că, în cazul în speță, contractele nr..X./01.10.2005, nr..X./14.09.2006 și actele adiționale la acesta, au fost încheiate între persoana juridică română cu capital integral străin și persoana juridică nerezidentă, în scopul achitării de către societatea contestatoare a achizițiilor de mărfuri de pe piața internă românească.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală nu au analizat acest aspect, în sensul dacă a fost respectat scopul pentru care au fost obținute împrumuturile, respectiv dacă au fost obținute în scopul desfășurării activității pentru plata achizițiilor de pe piața internă, și dacă, prin comercializarea bunurilor achiziționate cu aceste surse s-au realizat venituri impozabile, concluzionând doar că din creditele obținute a fost rambursat creditul anterior, deși în anexa 34 sunt prezentate extrase de cont din care reiese că societatea a efectuat și plăți către societăți comerciale românești.

Pe cale de consecință, se reține că aceste cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar ce decurg din creditele contractate **presupun efectuarea unei analize din punct de vedere fiscal**, în sensul dacă împrumuturile achiziționate au fost utilizate în scopul declarat, respectiv în scopul realizării de venituri impozabile conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și în conformitatea cu prevederile art.21 alin.3 lit.h) și art.23 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare, reîncadrarea creditelor efectuată de organele de inspecție fiscală, din credite pe termen scurt în credite pe termen lung, în condițiile în care termenul de rambursare a creditelor de un an este stabilit între părți, iar din documentele de plată reiese că acest termen a fost respectat, are ca efect încălcarea principiului de drept privind voința părților contractante.

Astfel, reîncadrarea unei tranzacții în sensul prevederilor art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, trebuie efectuată din punct de vedere fiscal și în scopul stabilirii consecințelor fiscale.

În acest sens se impune reanalizarea cheltuielilor cu dobânzile și diferențelor de curs valutar stabilite suplimentar având în vedere și faptul că

pct.60 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care prevăd:

***“60. În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile art. 23 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.”***

prevederi care în raportul de inspecție fiscală au fost prezentate trunchiat, respectiv la pag.36 este înscris că s-au avut în vedere prevederile pct.60 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, unde se menționează: *“În cazul în care capitalul propriu are o valoare negativă sau gradul de îndatorare este mai mare decât 3, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile”* fără a fi redată integral aceste prevederi legale.

De asemenea, se reține și faptul că deși cele două societăți sunt afiliate, tranzacția nu a fost analizată avându-se în vedere relația de afiliere, așa cum se prevede la art.11 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

***“(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.”***

și/sau la art.19 alin.5 din același act normativ, conform căruia:

***“(5) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer.”***

Pe cale de consecință, impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs valutar are la bază invocarea unui temei legal ce nu a fost prezentat integral.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup>din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: ***“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”***, coroborate cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind

aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede: “11.6. *Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente*”, **se va desființa partial Decizia de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei, pentru suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente impozitului pe profit,** urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze acest capăt de cerere și în funcție de prevederile legale incidente, de documentele prezentate la dosarul cauzei și de cele precizate în prezenta decizie și conform celor constatate la reanalizare să stabilească dacă societatea datorează sau nu impozitul pe profit stabilit suplimentar.

## **2. Referitor la suma de .X. lei , reprezentând:**

- **.X. lei - impozit pe profit;**
- **.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit,**

cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra deductibilității cheltuielilor cu pierderile din transport în condițiile în care în anexa 31 sunt prezentate documente ce nu au fost analizate la inspecția fiscală.

Perioada verificată: anul 2004 și 2006 – 2007.

**În fapt,** pe perioada verificată societatea a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal pierderi pe timpul transportului, astfel:

- .X. lei - pe anul 2004;
- .X. lei - pe anul 2006;
- .X. lei – pe anul 2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu pot fi “*considerate deductibile fiscal*” conform art.21 alin.1 Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și potrivit art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată și ale art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contractul comercial nefiind document justificativ care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune.

**În drept,** potrivit prevederilor art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Potrivit pct.22 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

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

Conform prevederilor legale de mai sus se reține că pentru determinarea profitului impozabil sunt deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri.

Totodată, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“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,”*

Iar potrivit pct.44 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“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.”*

Totodată conform art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată în anul 2002:

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

Potrivit prevederilor legale rezultă că sunt deductibile numai cheltuielile pentru care sunt prezentate documente justificative.

Față de cele de mai sus se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu au fost acceptate la deducere aceste cheltuieli pe motiv că nu sunt efectuate în scopul realizării de venituri, precum și datorită faptului că documentul “contract comercial” nu are calitatea de document justificativ.

Așa cum s-a analizat și la capitolul III B pct.2 din prezenta decizie contestatoarea susține că aceste cheltuieli reprezintă în fapt perisabilități conform HG nr.82/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora.

Conform prevederilor legale în materie de impozit pe profit, respectiv art.21 alin.3 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

*“(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:*

*d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”*

și potrivit pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

*“35. Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.”*

Potrivit prevederilor legale de mai sus reiese că sunt deductibile cheltuielile cu perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Astfel, potrivit celor precizate la capitolul III B pct.2 din prezenta decizie în anexa 31 sunt prezentate o serie de documente ce nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală. De altfel nici *“contractele comerciale”* despre care se face vorbire la constatări nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală acestea plecând de la declarația societății conform căreia pierderile din transport se încadrează în pierderile *“admise”* conform contract.

De asemenea, se reține că simpla afirmație conform căreia aceste cheltuieli nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile nu este suficientă pentru neacceptarea la deducere a cheltuielilor, acest fapt trebuie dovedit.

În ceea ce privește neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu pierderile pe timpul transportului pe motiv că nu s-au prezentat documente justificative se reține că prin raportul de inspecție fiscală nu s-au precizat

documentele ce trebuiau prezentate în justificarea acestor cheltuieli, mențiunea conform căreia contractul comercial nu reprezintă document justificativ în condițiile în care aceste contracte nu au fost analizate nu este suficientă.

Ca urmare, în temeiul art.216 alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”*, coroborate cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, **se va desființa Decizia de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze aceste pierderi din transportul cerealelor conform celor precizate la cap.III B pct.2 din prezenta decizie și în funcție de cele constatate la reanalizare să stabilească dacă societatea datorează sau nu impozitul pe profit.

**În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesoriile aferente impozitului pe profit**, având în vedere că sunt accesoriile aferente debitului principal, în baza principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, se va desființa decizia de impunere contestată pentru această sumă.

### **3. În ceea ce privește suma de .X. lei, reprezentând:**

- **.X. lei - impozit pe profit;**
- **.X. lei - accesoriile aferente impozitului pe profit,**

Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, este investita sa se pronunte dacă societatea datorează impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată în condițiile în care prin contestație nu se aduc argumente cu privire la această diferență de impozit pe profit.

Perioada verificată: 2004 și 2006 – 2007.

**În fapt**, deși societatea contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar prin decizia de impunere contestată în sumă de .X. lei, prin



contestație prezintă argumente numai pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei analizat la capitolul C *“impozit pe profit”* pct.1 și 2 din prezenta decizie.

Pentru diferența de impozit pe profit suplimentar de plata în sumă de .X. lei, stabilit ca urmare a stabilirii veniturilor din diferențe de curs în sumă de .X. lei, pe anul 2004 și a diferenței de curs în sumă de .X. lei neluată în calculul impozitului pe profit pe anul 2007 nu se aduc argumente prin contestație.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.1 lit.c) și d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

*c) motivele de fapt și de drept; [...]*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora :

*„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”.*

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil *„cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul

căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează: „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.*”

Fata de cele invocate anterior se retine ca societatea, desi contesta *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./20.08.2010* emisă de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de Inspectie Fiscala – Regiunea IX Arad, nu aduce niciun fel de motivatii și argumente referitoare la veniturile din diferențe de curs în sumă de .X. lei, pe anul 2004 și a diferenței de curs în sumă de .X. lei neluată în calculul impozitului pe profit pe anul 2007, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit.b) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră :

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca : b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”,* contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru **pentru impozitul pe profit în sumă de .X. lei** și pentru accesoriile aferente **în sumă de .X. lei** .

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b), pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, emisă de organele

de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei, reprezentând:**

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei, reprezentând:****

- .X. lei - impozit pe profit;
- .X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

**3. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr..X./03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei, reprezentând:****

- .X. lei TVA;
- .X. lei accesorii aferente TVA;
- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit;

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze, printr-o altă echipă de control, la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleași impozite și taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

**X**  
**DIRECTOR GENERAL**