



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice Bacau
Biroul de soluționare contestații**

Str.Dumbava Rosie nr.1-3
Cod postal 600045, Bacau
Tel : +0234 51 00 15
Fax : +0234 51 00 03
e-mail : mail@mfinante.ro

DECIZIA NR. 620/18.02.2011

Direcția generală a finanțelor publice Bacau a primit spre soluționare cu adresa nr... înregistrată la instituția noastră sub nr..., contestația SC ... Onesti, cu sediul în jud.Bacau.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere nr... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr..., iar obiectul contestației îl constituie suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – TVA.
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA.
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.
- ... lei – impozit pe profit.
- ... lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit.
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207, alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală.

În îndeplinirea regulilor procedurale, contestația este semnată și stampilată de reprezentantul legal al societății.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta contestă măsurile stabilite de organele de inspecție prin decizia de impunere nr... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, menționând următoarele:

Prin actele administrativ-fiscale atacate s-au stabilit în mod greșit suplimentar următoarele baze impozabile suplimentare; TVA suplimentar de plată cu majorări de întârziere/dobânzi și penalități și impozit pe profit stabilit

suplimentar față de suma declarată cu majorări de întârziere/dobânzi și penalități de intarziere aferente:

A. Pentru perioada 01.10.2006 – 31.12.2009 s-a stabilit total bază impozabilă stabilită suplimentar pentru calcul TVA în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar față de suma declarată în suma de ... lei, majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, penalități de întârziere în sumă de ... lei, total debite stabilite suplimentar în sumă de ... lei;

B. Pentru perioada 01.10.2006 – 31.12.2009 s-a stabilit total bază impozabilă stabilită suplimentar pentru calculul impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei, impozit pe profit stabilit suplimentar față de suma declarată în sumă de ... lei, majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei, penalități de întârziere în sumă de ... lei, total debite stabilite suplimentar în sumă de ... lei.

În susținerea contestației, petenta aduce următoarele argumente:

A. CU PRIVIRE LA CONSTATARILE FISCALE ÎN CEEA CE PRIVESTE TAXA PE VALOAREA ADAUGATA.

1. La punctele 1 și 2 de la capitolul constatări fiscale în ceea ce privește TVA-ul din raportul de inspecție fiscală, se stabilește o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei.

Referitor la "faptele" imputate la pct. 1 și 2, societatea susține că declarațiile au fost corect întocmite întrucât pe anul 2006 nu a avut cifra de afaceri mai mare de 100.000 euro, ceea ce înseamnă că perioada fiscală este trimestrul. În atare condiții decontul de TVA trebuia făcut trimestrial, respectiv se depune în luna martie, lucru de altfel cerut de către personalul AFP Onești (art.156, ind.1, al.2 cod fiscal).

Baza suplimentară în suma de ... lei nu este una reală, de altfel nu este explicitată și nici individualizată de către organul de control. Baza suplimentară nefiind reală, nici TVA-ul în suma de ... lei nu este real. Organul de control ajunge la TVA nedeductibilă de ... lei printr-un simplu artificiu matematic. Astfel, din suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă pe 3 luni, respectiv lunile ianuarie, februarie, martie 2007, scade suma de ... lei reprezentând TVA deductibilă doar pe luna martie 2007, fără a lua în calcul că societatea are dreptul în deducerea TVA-ului în suma de ... lei aferent lunilor ianuarie, februarie, martie 2007 și fără a ține cont de faptul că declarația de TVA trebuie să fie trimestrială raportată la prevederile art. 156 ind. 1 alin. 2 cod fiscal (în anul 2006 subscrișă a avut de afaceri sub 100.000 euro).

Susținerea organului de control este absolut greșită deoarece, susține petenta a avut TVA de încasat aferent lunilor ianuarie, februarie, martie 2007, lucru necontestat de organul de control și nu TVA de plată.

Această situație rezultă și din declarațiile depuse de către societate.

Declarația 300 s-a făcut pe luna Martie 2007 pentru trimestrul I, neținându-se cont că s-au mai făcut și separat Declarații 300 pentru fiecare lună, deoarece i s-

a comunicat de la personalul Administrației Financiare la vremea respectivă că TVA trebuie declarată trimestrial.

În consecința societatea solicită efectuarea unei expertize contabile pentru stabilirea celor mai sus arătate.

2. La pct. 3 al aceluiași capitol din raportul de inspecție fiscală se stabilește, în mod greșit, ca urmare a achiziționării de mărfuri de la S.C. ... S.R.L. și a revânzării aceluiași mărfuri către S.C. ... S.R.L. (facturi centralizate în anexa 3) o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei.

Operațiunile de achiziție de la SC ... SRL și de livrare (vânzare) către S.C. ... S.R.L. sunt operațiuni necesare, reale și justificate economic. Astfel, societatea a achiziționat produse alimentare perisabile de la SC ... SRL în sumă de ... lei plus TVA dedusă în sumă de ... lei și a vândut aceleași mărfuri către S.C. ... S.R.L cu suma de ... lei plus ... lei TVA colectată.

Realitatea operațiunilor rezultă atât din facturile fiscale în cauză cât și din aceea că prețul a fost încasat de la S.C. ... S.R.L și a format baza de impozitare la care societatea a achitat atât impozite cât și TVA. În atare condiții, nu se poate stabili bază suplimentară de impunere suma de ... lei, deoarece pe de o parte operațiunea de revânzare este reală, iar pe de altă parte raportat la prețul revânzării societatea a achitat deja impozit și TVA, iar prin modalitatea stabilită de organul de control are loc practic o dublă impozitare pentru aceleași valori, situație prohibită de lege).

Bunurile achiziționate cu suma de ... lei plus TVA, nu pot constitui stoc de marfă, sustine petenta deoarece aceste bunuri au ieșit din patrimoniul societatii, iar prețul încasat a stat la baza declarării bazei de impozitare pentru TVA și impozit pe profit.

Vânzarea către S.C. ... S.R.L. la un preț inferior celui de achiziție s-a datorat caracterului perisabil al marfurilor. În atare condiții, atât timp cât a plătit impozit și TVA ele nu pot fi încă o dată taxate și impozitate indiferent de situația lor juridică.

Legea permite vânzarea sub prețul de achiziție a bunurilor perisabile astfel încât societatea nu poate fi sancționată nici printr-o dublă taxare nici printr-o taxare suplimentară între prețul de achiziție și cel de revânzare.

Omisiunea de a declara această operațiune în declarația 394 nu poate avea ca sancțiune înlăturarea cheltuielilor deductibile. În cauza se poate face declarație rectificativă.

Facturile în cauza au caracter de documente justificative deoarece cuprind informațiile solicitate de art.155, alin.5 din codul fiscal în condițiile în care la lit. c din articolul și aliniatul aratate stabilește că se înscrie în factura data livrării atunci când aceasta este diferită de data întocmirii facturii fiscale

3. La pct. 4 din raportul de inspectie fiscală se stabileste in mod gresit o bază de impunere suplimentară in sumă de ... lei calculată ca diferență intre stocul inregistrat de contribuabil si cel calculat la control si TVA colectata suplimentar in sumă de ... lei, calculată ca diferență intre TVA neexigibilă inregistrată de contribuabil si TVA neexigibilă stabilită la control, imputându-se societatii efectuarea unor inregistrari fără documente justificative.

Fată de constatările organului de control de la acest punct, petenta mentioneaza ca, majorarea pretului de vanzare s-a datorat unor oportunitati de piata, vanzarile fiind făcute in preajma sarbatorilor de iarna, situatie benefica pentru societate intrucat s-a creat profit, marfa fiind efectiv vanduta in luna decembrie. Creandu-se profit s-a largit baza de impozitare și astfel s-au mărit taxele achitate catre stat. In cauza nu poate fi vorba de existenta unui stoc fictiv de marfuri intrucat produsele au fost vandute iar pretul a fost incasat prin casele de marcat ale societatii. Este dincolo de imaginatie, sustine contestatoarea, afirmatia ca "a rezultat un stoc fictiv de mărfuri" deoarece așa cum s-a mentionat anterior produsele in cauza au fost vândute iar pretul a fost efectiv incasat in luna decembrie prin casele de marcat.

Nu poate fi vorba de un stoc de marfa intrucat marfa a existat si a fost vânduta prin case de marcat la un pret mai mare decat cel de achizitie și receptie, rezultand o majorare a veniturilor subscrisei, situatie ce a dus la majorarea bazei de impunere și in consecinta la majorarea TVA-ului de plata si a impozitului pe profit.

Organul de control nu explica in ce mărfuri consta stocul fictiv și care este situatia lor juridică.

In mod gresit organul de control stabilește baza suplimentară de impunere in sumă de ... lei calculată ca diferență intre stocul inregistrat la contribuabil si cel calculat la control, fara a tine cont ca acest stoc practic nu există, el reprezentand doar majorare de adaos practică de societate pentru bunurile vandute, sumă pentru care s-a achitat TVA si impozit, neputandu-se practica o dubla impozitare și taxare.

De asemenea, gresit sustine petenta se calculează TVA colectată suplimentar in sumă de ... lei stabilita ca diferență intre TVA neexigibilă inregistrată la contribuabil și TVA neexigibilă stabilita la control aferentă bazei de impunere mai sus aratate.

Societatea a achitat TVA-ul aferent majorarii adaosului practicat.

Societatea a facut vanzarile cu majorare de adaos prin intermediul caselor de marcat, intocmindu-se documentatia legală necesară.

In consecinta petenta soliciata efectuarea unei expertize contabile care să stabilească dacă suma de ... lei considerată de organul de control diferență stoc de marfă se regăsește cu acest statut in patrimoniul societatii, să se stabilească dacă această sumă este egală cu majorarea adaosului practicat de societate pentru stocul de marfă existent si dacă această valoare a fost inclusa in baza de impunere

declarată în vederea stabilirii TVA și impozit indicându-se dacă au fost făcute aceste plăți, respectiv dacă stocurile de marfă în cauză au fost vândute.

De altfel, societatea menționează că nu poate constitui stocuri de marfă pe termen lung ca urmare a specificului societății de comerț cu produse perisabile.

În mod total greșit se înlătură operațiunile comerciale de achiziție și revanzare a unor produse din luna decembrie 2007 pe motiv că aceste bunuri au fost vândute la un adaos mai mare față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare-recepție. În mod greșit organul de control asimilează acest adaos încasat de societate și pentru care s-a achitat impozit și s-a colectat TVA ca fiind stoc fictiv de marfă.

Totodată contestația menționează că cele două aspecte nu sunt identice, vânzarea bunului presupunând ieșirea acestora din patrimoniul nostru pe când stocul presupune tocmai existența unui activ circulant existent în patrimoniul subscrisei. Nu poate avea loc o dublă impunere întrucât întregul venit realizat din vânzarea bunurilor în cauză (implicit adaosul comercial practicat) a format baza de impunere declarată pentru care s-a achitat impozit și TVA.

4. În ceea ce privește punctul nr. 5 al raportului de inspecție fiscală (capitolul III) petenta menționează următoarele:

Se stabilește în mod greșit bază de impunere suplimentară ... lei și TVA nedeductibilă fiscal ... lei, iar pentru factura pentru care nu s-a aplicat taxare inversă o bază de impunere suplimentară în suma de ... lei și TVA calculată suplimentară în sumă de ... lei pentru perioada mai 2007- decembrie 2009 aferentă facturilor centralizate în anexa nr. 5, facturi fiscale ce cuprind materiale de construcții și prestări servicii în construcții.

Societatea contestație afirmă că acest capitol din cadrul deciziei de impunere precum și din raportul de inspecție fiscală, este nul întrucât organul de control nu motivează în concret fapta imputată, rezumându-se în a face afirmații generale. Organul de control nu enumeră facturile în cauză, nu indică ce element concret lipsește fiecăreia dintre ele și mai mult nu arată ce documente în concret lipsește fiecărei operațiuni în parte. Organul de control nu poate stabili baza de impunere suplimentară și nici TVA și impozit aferent acestora doar pe situația de principiu neindividualizate. Modalitatea în care s-a procedat încalcă dreptul la apărare al subscrisei.

Organul de control în mod greșit apreciază că aceste facturi nu constituie documente justificative deoarece nu sunt însoțite de documente din care să rezulte necesitatea și realitatea acestor prestări de servicii, modul de calcul al sumelor înscrise în facturile de prestări servicii și nu există autorizații de construcție. Printre facturile în cauză sunt cele emise de SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC

Lucrările în cauză sunt necesare, legale și reale, ele fiind făcute în vederea măririi veniturilor subscrisei în acord cu obiectul de activitate iar facturile aferente au caracterul unor documente justificative.

Necesitatea lucrărilor este stabilită de către conducerea societății ..., a fost determinată la momentul efectuării lucrărilor și rezultă și din existența faptică a lucrării.

Facturile fiscale cuprind pe lângă celelalte elemente stabilite de art. 155, al. 5 cod fiscal și bunul, serviciile, cantitatea și prețul.

În ceea ce privește realitatea operațiunilor, aceasta rezultă din facturile fiscale în cauză și din posibilitatea de identificare a lucrărilor.

Organul de control și-a depășit atribuțiile în sensul că acesta nu se poate pronunța asupra necesității efectuării unei cheltuieli, atribut ce revine exclusiv conducerii societății.

Organul de control se poate pronunța exclusiv doar dacă cheltuielile în cauză sunt în sensul desfășurării obiectului de activitate.

Lucrările sunt evident necesare deoarece au fost realizate în vederea majorării veniturilor societății, având la bază exercitarea obiectului de activitate în condiții optime de lucru și obținere de venituri, lucrările fiind efectuate la imobilele la care societatea deține puncte de lucru.

Societatea apreciază că pentru aceste lucrări nu sunt necesare autorizații de construcție întrucât se încadrează la cele evidențiate în art. 11 din LEGEA 51/1990 (înlocuire geamuri cu stolerie termopan, montat gresie, faiantă, instalații electrice, încălzire centrală termică cu instalație completă, instalații sanitare complete, montat usi, compartimentări interioare cu caracter provizoriu, etc). Aceste lucrări asigură îndeplinirea obiectului de activitate (comercializarea produselor alimentare) în condiții de igienă, lucru impus de normele legate în vigoare.

Chiar și dacă pentru lucrările în cauză ar fi fost necesare autorizații de construcție, lipsa lor nu este de natură a duce la suplimentarea bazei de impozitare, întrucât sancțiunea este aplicarea unor amenzi contravenționale și nu suplimentarea bazei de impozitare atata timp cât în mod evident lucrările în cauză au fost realizate în interesul măririi veniturilor subscrisei prin exercitarea obiectului de activitate în condiții optime.

Totodată societatea susține că deține toate documentele pe care legea le cere pentru aceste cheltuieli, iar facturile fiscale de decont (existente în anexa nr.5) cuprind toate elementele cerute de art. 155 alin. 5 din codul fiscal.

Prin aceste cheltuieli afirmația petenta nu a fost diminuată baza impozabilă deoarece acestea nu au fost înregistrate ca și cheltuieli deductibile (care să fie înregistrate în contul de cheltuieli) ci imobilizări în curs. Organul de control apreciază că lucrările și serviciile menționate la acest capitol nu puteau fi înregistrate la imobilizări în curs.

În cazul în care aceste cheltuieli nu trebuiau înregistrate la capitolul imobilizări în curs ele urmau a fi înregistrate la capitolul cheltuieli. În atare

conditii, organul de control trebuia să stabilească baza de impunere prin scaderea integrală a cheltuielilor în cauză și nu prin amortizarea acestora, ceea ce ducea evident la o scadere a bazei de impunere.

În concluzie societatea apreciază că și modificarea bazei de impunere cât și TVA și impozitul pe profit sunt nelegale și netemeinice întrucât:

- decizia și raportul contestate sunt nule ca urmare a nemotivării deoarece nu se evidențiază fiecare operațiune în parte, fiecare factură și nu se indică elementele lipsă pentru fiecare factură și documentația lipsă pentru fiecare operațiune;

- operațiunile înregistrate de către subscrisa sunt necesare, legale și reale îndeplinirii activității subscrisei și măririi veniturilor subscrisei;

- facturile fiscale sunt legal întocmite raportat la art. 155 alin. 5 cod fiscal, iar pentru fiecare operațiune există documentația cerută de lege. Organul de control nu poate adăuga la lege și mai mult prin nemotivarea în concret a acestui capitol a fost încălcat dreptul societății la apărare.

Dacă se apreciază că operațiunile în cauză nu trebuiau înregistrate ca și amortizări în curs și ca și cheltuieli, aceasta duce la o diminuare a bazei de impunere și implicit a TVA și impozit aferent.

5. La pct. 6 al raportului de inspecție fiscală în mod greșit se stabilește o bază suplimentară de impunere în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei.

Societatea susține ca acest capitol este nul ca urmare a depășirii atribuțiilor legale de către organul de control, necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei a fost stabilită de către conducerea unității fiind în acord cu obiectul de activitate al acesteia și în scopul majorării veniturilor. Organul de control se poate pronunța exclusiv doar dacă cheltuielile în cauză sunt în sensul desfășurării obiectului de activitate.

Operațiunile aferente facturilor centralizate în anexa 6 sunt necesare, reale și legale, facturile de decont au conținutul prevăzut de lege și furnizează informațiile cerute de aceasta, conform deciziei în interesul legii nr. 05/15.01.2007 pronunțată de ICCJ. Aceste facturi îndeplinesc condițiile legale iar cerințele invocate de organul de control exced cerințelor legii .

- a) Cu privire la factura fiscală nr... emisă de către SC ... SRL, petenta susține că devizul de lucrări aferent a fost pierdut și nu mai poate fi reconstituit deoarece SC ... SRL a intrat în faliment.

- b) Cu privire la factura fiscală ... emisă de către SC ... SRL, petenta afirmă ca, așa zisele inadvertențe sesizate de către organul de control nu sunt de natură de a înlătura aceste facturi ca și documente justificative întrucât ele nu echivalează cu încălcări ale legii.

Cheltuielile în valoare de ... lei înregistrate cu factura ... de la societatea SC ... SRL Vaslui pentru "contravaloare transport Oradea Onesti- reprezintă transportul mobilierului achiziționat de la SC ... SRL.

Societatea contestatoare menționează că nu înțelege de ce nu „rezultă necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei” din moment ce s-a transportat mobilier pentru barul-restaurant în valoare de ... lei, iar numărul autovehiculului ... este prezent în ambele documente (... .. și ...). Existența a 2 delegați nu presupune decât două persoane care au însoțit marfa, factura fiind însoțită de toate documentele necesare. Mai mult, în factură transportul este evidențiat între ce localități a avut loc și data. Preluarea juridică a bunului prin emiterea facturii nu presupune obligatoriu și transportul acestora la o anumită locație în aceeași dată, motiv pentru care nu poate fi înlăturată factura de transport pe considerentul că acesta a fost făcut la o lună după ce a achiziționat bunurile în cauză.

c) Cu privire la factura fiscală nr. ... emisă de SC ... SRL București pentru transportul de marfă pe ruta ITALIA-ROMANIA conform contractului..., societatea susține că prin contractul amintit părțile au convenit transportul în interesul subscrierii a unor vitrine frigorifice, frigider și utilaje de bucătărie, adică tocmai mijloace fixe destinate prin natura lor îndeplinirii obiectului principal de activitate și anume acela de comerț cu amănuntul produse alimentare. În atare situație nu se poate reține considerentul organului de control conform căruia serviciul nu ar fi fost prestat în scopul obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Omissionea de a declara efectuarea de achiziții intracomunitare nu este de natură a înlătura cheltuielile deductibile și nici de a înlătura caracterul de document justificativ al facturii în cauză.

6. La capitolul 7) al raportului de inspecție fiscală se stabilește în mod greșit o bază de impunere suplimentară în suma de ... lei și TVA colectată suplimentară în sumă de ... lei, cu următoarea motivare: "În luna septembrie 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală factura nr... emisă pentru S.C."... "S.R.L, reprezentând storno factura ... diminuând în acest mod veniturile cu suma de ... lei și TVA colectată cu suma de ... lei."

Factura fiscală inițială a fost stornată ca urmare a anulării operațiunii comerciale înscrisă în această factură, anulare care a avut loc evident înainte de realizarea ei. Operațiunea în cauză este permisă de art. 138 lit. a) cod fiscal coroborat cu art. 159 alin. 2 cod fiscal, care permite diminuarea bazei de impunere prin facturarea cu minus a facturilor fiscale pentru livrările de bunuri și servicii care nu au mai avut loc, ceea ce este și cazul de față deoarece transportul nu a mai avut loc.

De altfel, nu există documente anexe care să susțină teza organului de control, teză greșită, conform căreia transportul ar fi avut loc. În concret, factura inițială nu a fost achitată de SC ... SRL și nici nu conține documente din care să rezulte că a fost efectuat transportul (foaie de parcurs, ordin de deplasare, etc.).

Dovada că acest transport nu s-a mai efectuat stă în evidența contabilă a lunii respective, unde nu există înregistrat consum de combustibil. De aceea s-a

emis o nouă factură cu minus cu aceeași valoare, respectiv factura seria ... nr.

Legea nu prevede operațiunea de stornare doar pentru încasarea avansului așa că nici organul de control nu putea stabili legalitatea operațiunii pe un considerent neprevăzut de lege.

Factura ... din eroare a fost înscrisă în contul de venituri 704, deoarece aceasta nu a fost încasată iar operațiunea nu a avut loc.

7. La pct. 8 al raportului de inspecție fiscală se stabilește în mod greșit o bază de impunere suplimentară în sumă totală de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei, ca urmare a înscrierii în evidența contabilă a unui nr. de 59 facturi fiscale care potrivit organului de control nu au calitatea de documente justificative (înscrise în anexa 7).

Față de constatările reținute de organul de control la pct. 8 al capitolului III, societatea sustine următoarele:

Acest capitol din cadrul deciziei de impunere precum și din raportul aferent, este nul intrucat organul de control nu motiveaza in concret fapta imputata, rezumandu-se in a face afirmatii generale. Organul de control nu enumera facturile in cauza, nu le individualizează in parte, nu indica ce element concret lipseste fiecareia dintre ele si, mai mult, nu arata ce documente in concret lipsește fiecarei operațiuni in parte, ingradindu-i astfel dreptul la aparare.

In mod gresit nu au fost luate in calcul cumpararile (achizitionarile) efectuate de catre societate in baza celor 59 de facturi fiscale. Faptul că operatiunile cuprinse in aceste facturi fiscale au fost necesare majorarii veniturilor, reale si legale rezulta din faptul că aceasta marfa a fost apoi vanduta de catre societate, operatiunea de vanzare fiind luată in calcul la stabilirea bazei de impozitare fiind achitate TVA și impozit pe profit aferent. In urma revanzarii acestor bunuri, societatea a realizat profit. Sumele aferente celor 59 de facturi fiscale au fost retinute in balanta, bilant și declaratiile de T.V.A. astfel incat au fost luate in calcul așa cum am precizat la stabilirea bazei de impozitare si a taxelor aferente.

Nu se putea aplica legea discriminator, in sensul ca nu se iau in calcul cheltuielile societatii pentru achizitia marfurilor, dar se ia in calcul venitul la vanzarea acelorasi marfuri.

Dar atât timp cat s-au luat in calcul incasarea si profitul societatii din aceasta marfă achizitionata in baza celor 59 de facturi trebuia sa se ia in calcul si cheltuiala societatii pentru a o cumpara. Datele declarate in cadrul facturilor de către delegat sunt responsabilitatea acestuia și nu a subscrisei, subscrisea nefiind organ de anchetă care sa urmarească veridicitatea unor sustineri particulare, afirmatii ce nu apartin societatii.

Operatiunile aferente facturilor fiscale in cauza (achizitie si vânzare materiale de constructii) fac parte din obiectul de activitate al societatii. Aceste

operatiuni de achizitie si revanzare au adus profit societatii, au marit baza de impunere si pe cale de consecinta si TVA-ul și impozitul achitat.

Tot in legatura cu aceste 59 de facturi fiscale se arata ca acestea nu au fost inregistrate in registrul de casa a platilor ci in creditul contului 455. Legea nu prevede obligativitatea inregistrarii unor astfel de operatiuni exclusiv in registrul de casa.

Sumele aferente celor 59 de facturi fiscale au fost plătite direct de către administrator de aceea banii nu au mai trecut prin casă.

În cazul în care livrarea mărfii are loc la data facturării, sustine contestatoarea, factura nu este obligatoriu să conțină și data livrării mărfii legea prezumând identitatea celor două date conform art. 155 alin. 5 lit. c) cod fiscal.

Cele 59 de facturi fiscale îndeplinesc condițiile prevăzute de art. 155 alin. 5 și prevăzute de decizia nr... a ICCJ, furnizând în totalitate informațiile cerute de lege.

Omisiunea de a declara operațiunile în declarația semestrială 394 nu are drept consecință legală înlăturarea facturilor ca elemnt (documente) justificativ în scopul dovedirii cheltuielilor și nici nu are ca efect majorarea bazei de impunere cu sumele înscrise în aceste facturi și deci nici aplicarea de TVA și impozit suplimentar aferent acesteia.

Pentru neînregistrarea celor 59 de facturi în declarația 394, legea reglementează o unică sancțiune și anume aceea contravențională, organul de control neputând adăuga la lege, respectiv neputând să adauge alte sancțiuni decât cele prevăzute de lege. De altfel, societatea a și fost sancționată contravențional conform procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor seria ... întocmit de către MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE prin AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ, DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BACĂU, proces verbal împotriva căruia a formulat plângere contravențională la organul competent.

Caracterul real al operațiunilor cuprinse în cele 59 de facturi fiscale rezultă din aceea că bunurile au intrat efectiv în patrimoniul societatii și au fost revândute ulterior mărindu-se astfel (așa cum am mai arătat) baza de impunere. Organul de inspecție fiscală are doar suspiciuni cu privire la necesitatea, realitatea și legalitatea achizițiilor făcute în baza celor 59 de facturi fiscale, fără însă a aduce argumente concrete pentru fiecare operațiune în cauză care să ducă la înlăturarea facturilor.

De altfel, în mod absolut netemeinic și nelegal, în baza unor astfel de suspiciuni dincolo de lege, organul de control înlătură cele 59 de facturi fiscale, facturi de altfel legale și care furnizează informațiile cerute de lege (art. 155 alin. 5 lit. c cod fiscal).

Totodata, petenta sustine ca dacă s-ar fi considerat că operațiunile înregistrate în cele 59 de facturi fiscale nu sunt reale, organul competent să efectueze aceste verificări nu este organul care a încheiat actele contestate.

Organul de control la fila 19 din raportul de inspectie fiscala recunoaste ca toate aceste bunuri au fost valorificate de către societate si astfel a inregistrat venituri in sumă de ... lei in contul 708 — venituri din prestari diverse- astfel incat este absurd pe de o parte sa i se inregistreze veniturile derivate din vanzare si pe de alta parte sa i se refuze cheltuielile de achizitie pentru aceleasi bunuri.

Controlul incrucisat efectuat la S.C. ... S.R.L, afirma petenta, nu priveste activitatea societatii. S.C. ... S.R.L. nu a declarat in declaratia 394 respectiv decont TVA semestrial, in schimb are aceste facturi declarate in deconturile lunare de TVA.

Fată de cele aratate, petenta consideră ca in mod gresit organul de control suspecteaza lipsa necesității si legalității operatiunilor comerciale aferente celor 59 de facturi fiscale, intrucat aceste facturi au caracterul de documente justificative deoarece furnizează informatiile cerute de art. 155 alin. 5 lit. c) din codul fiscal, iar operatiunile sunt realizate in interesul firmei, in scopul obtinerii de beneficii pentru societate, incadrându-se in obiectul de activitate alsocietatii. Necesitatea unor operatiuni comerciale este stabilită de catre conducerea societatii S.R.L. iar organul de control nu poate interveni in administrarea subscrisei.

De asemenea, in mod gresit organul de control apreciaza ca nu au putut fi identificate mijloace fixe inscrise in contul 214 in sumă de ...lei cu TVA aferenta in suma de ... lei. Petenta sustine ca acestea au fost indicate organului de control si au fost prezentate la fața locului. Pentru aceste mijloace fixe au fost intocmite note de intrare receptie, fișe de magazin cu numar de identificare. Aceste mijloace fixe sunt : 2 ciocane de 10 kg, 2 clesti de tăiere fier-beton, 5 tuburi oxigen, 1 generator sudură, 60 m.l. filtru acetilenă, 60 m.l. filtru de oxigen, 2 transformatori sudura, 2 polidisc BOSCH, 2 truse de chei. Asadar, in legatura cu aceste bunuri evident nu poate fi modificată baza de impunere, nici TVA-ul și nici impozitul pe profit.

B. CU PRIVIRE LA CONSTATĂRILE FISCALE REFERITOARE LA IMPOZITUL PE PROFIT.

Pentru anul 2006, petenta sustine ca in mod greșit, organul de inspectie fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Diminuarea profitului impozabil a avut loc ca urmare a pierderilor fiscale raportate în declarația anuală pe 2006 în sumă de ... lei, care este compusă din: pierderi raportate în anii precedenți in contul 117 de ... lei, la care se adaugă ... lei pierderi din 2005, în total ... lei, care a fost diminuat din profitul anului 2006 in suma de ... lei, rămânând profit impozabil de ...lei, impozit pe profit cât a fost constituit la finele anului 2006.

Pentru anul 2007, petenta sustine ca in mod greșit organul de inspecție fiscală a stabilit o baza de impunere suplimentară în sumă totală de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... aferente următoarelor fapte:

1. Fapta 1 – februarie 2007 – achiziția de la SC ... SRL (în baza facturilor centralizate în anexa 3) și vânzarea către SC ... SRL. Pentru această faptă organul de inspecție fiscală stabilește o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Operațiunile de achiziție de la SC ... SRL și de livrare (vânzare) către SC ... SRL sunt operațiuni necesare, reale și justificate economic. Astfel, societatea a achiziționat produse alimentare perisabile de la SC ... SRL în sumă de ... lei plus TVA dedusă în sumă de ... lei și a vândut aceleași mărfuri către SC ... SRL cu suma de ... lei plus ... lei TVA colectată.

Realitatea operațiunilor rezultă atât din facturile fiscale în cauză cât și din aceea că prețul a fost încasat de la SC ... SRL și a format baza de impozitare la care subscria a achitat atât impozite cât și TVA. În atare condiții, nu se poate stabili bază suplimentară de impunere in suma de ... lei, deoarece pe de o parte operațiunea de revânzare este reală, iar pe de altă parte raportat la prețul revânzării societatea a achitat deja impozit și TVA, iar prin modalitatea stabilită de organul de control are loc practic o dublă impozitare pentru aceleași valori, situație prohibită de lege.

Bunurile achizitionate in suma de ... lei plus TVA, nu pot constitui stoc de marfa deoarece aceste bunuri au iesit din patrimoniul societatii iar pretul incasat a stat la baza declararii bazei de impozitare pentru TVA si impozit pe profit.

Vanzarea catre S.C. ... S.R.L. la un pret inferior celui de achizitie s-a datorat caracterului perisabil al marfurilor. În atare conditii, atata timp cat a platit impozit si TVA, ele nu pot fi înca o data taxate si impozitate indiferent de situatia lor juridica.

Legea permite vanzarea sub pretul de achizitie a bunurilor perisabile, astfel încât societatea nu poate fi sanctionata nici printr-o dublă taxare nici printr-o taxare suplimentara intre pretul de achizitie si cel de revanzare.

Omisiunea de a declara aceasta operatiune in declaratia 394, nu poate avea ca sanctiune inlaturarea cheltuielilor deductibile.

Facturile in cauza au caracter de documente justificative deoarece cuprind informatiile solicitate de art.155, al. 5 din codul fiscal, in conditiile in care la lit. C din articolul si aliniatul aratat stabileste că se inscrie in factura data livrării atunci cand aceasta este diferită de data intocmirii facturii fiscale.

2. Fapta 2 - inregistrarea unui adaos comercial mai mare cu ... lei, față de cel in scris in centralizatorul notelor de intrare receptie. Pentru aceasta faptă organul de inspectie fiscala stabileste o baza de impunere suplimentară in sumă de ... lei si impozit pe profit suplimentar in sumă de ... lei.

Fata de constatările organului de control de la acest punct, societatea mentioneaza ca majorarea pretului de vanzare s-a datorat unor oportunitati de

piata, vanzarile fiind facute in preajma sarbatorilor de iarna, situatie benefica pentru societate intrucat s-a creat profit, marfa fiind efectiv vanduta in luna decembrie.

Creându-se profit s-a largit baza de impozitare și astfel s-au marit taxele achitate catre stat. In cauza nu poate fi vorba de existenta unui stoc fictiv de marfuri intrucat produsele au fost vandute iar pretul a fost incasat prin casele de marcat ale societatii.

Nu poate fi vorba de un stoc de marfă intrucat marfa a existat și a fost vândută prin case de marcat la un preț mai mare decât cel de achiziție și recepție, rezultând o majorare a veniturilor societatii, situație ce a dus la majorarea bazei de impunere și în consecință la majorarea TVA-ului de plată și a impozitului pe profit.

În mod greșit organul de control stabilește bază suplimentară de impunere în sumă de ... lei, calculată ca diferență între stocul înregistrat la contribuabil și cel calculat la control, fără a ține cont că acest stoc practic nu există, el reprezentând doar majorare de adaos practică de societate pentru bunurile vândute, sumă pentru care s-a achitat TVA și impozit, neputându-se practica o dublă impozitare și taxare.

Subscrisa a efectuat vânzările cu majorare de adaos prin intermediul caselor de marcat, intocmindu-se documentația legală necesară.

De altfel, subscrisa nu poate constitui stocuri de marfă pe termen lung ca urmare a specificului societății de comerț cu produse perisabile.

În mod total greșit, sustine petenta se înlătură operațiunile comerciale de achiziție și revânzare a unor produse din luna decembrie 2007, pe motiv că aceste bunuri au fost vândute la un adaos mai mare față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepție.

De asemenea, afirma societatea, in mod greșit organul de control asimilează acest adaos încasat de subscrisa și pentru care s-a achitat impozit și s-a colectat TVA ca fiind stoc fictiv de marfă.

3. Fapta 3 — În lunile martie și septembrie se inregistrează in evidenta contabilă cheltuieli cu dobânzile in suma de ... lei și respectiv ... lei, reprezentând comisioane la imprumuturi pe bază de contracte de amanet incheiate cu S.C. CREDIT PRO S.R.L. Pentru aceasta faptă organul de inspectie fiscală stabileste o bază de impunere suplimentară in suma de ... Iei și impozit pe profit suplimentar in sumă de ... Iei.

Societatea mentioneaza ca a prezentat contractele de imprumut cu casa de amanet S.C. ... S.R.L., contracte in care S.C."....." S.R.L. figureaza ca imprumutat. Aceste imprumuturi au fost utilizate de catre subscrisa la diverse plati ale societatii, plăti inregistrate in registrul de casa al S.C."....." S.R.L. De altfel, sumele imprumutate se regasesc in registrul de casa atât ca intrare a banilor in firma, destinatia acestora in scopul efectuării unor plati si restituirea acestor imprumuturi pe baza de chitante emise de S.C. ... S.R.L., iar comisionul evidentiat prin bonuri fiscale, toate inregistrate in registrul de casa. Din cele expuse afirma

petenta reiese fără dubiu că sumele de bani împrumutate au fost utilizate de societate în interesul firmei.

Pentru anul 2008, societatea susține ca în mod greșit organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în suma totală de ... lei și impozit pe profit suplimentar în suma totală de ... **Iei**, după cum urmează:

1. Fapta 1 — organul de inspecție fiscală reține ca în lunile ianuarie și septembrie, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli în suma de ... lei în baza facturilor centralizate în anexa 6. Pentru această faptă organul de inspecție fiscală în mod greșit stabilește o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Acest capitol, afirmă contestatoarea este nul ca urmare a depășirii atribuțiilor legale de către organul de control, întrucât necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei a fost stabilită de către conducerea unității fiind în acord cu obiectul de activitate al acesteia și în scopul majorării veniturilor. Organul de control se poate pronunța exclusiv doar dacă cheltuielile în cauză sunt în sensul desființării obiectului de activitate.

Operațiunile aferente facturilor centralizate în anexa 6 sunt necesare, reale și legale, facturile de decont au conținutul prevăzut de lege și furnizează informațiile cerute de aceasta, conform deciziei în interesul legii nr... pronunțate de ICCJ. Aceste facturi îndeplinesc condițiile legale iar cerințele invocate de organul de control exced cerințelor legii și nu sunt de natură a le înlătura.

Cu privire la factura fiscală nr... emisă de către SC ... SRL, petenta susține faptul că devizul de lucrări aferent a fost pierdut și nu mai poate fi reconstituit deoarece SC ... SRL a intrat în faliment.

Cu privire la factura fiscală nr..., emisă de SC ... SRL București pentru transportul de marfă pe ruta Italia-România conform contractului ..., societatea afirmă ca prin contractul amintit părțile au convenit transportul în interesul subscrierii a unor vitrine frigorifice, frigider și utilaje de bucătărie, adică tocmai mijloace fixe destinate prin natura lor îndeplinirii obiectului principal de activitate și anume acela de comerț cu amănuntul produse alimentare. În atare situație nu se poate reține considerentul organului de control conform căruia serviciul nu ar fi fost prestat în scopul obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

Omisiunea de a declara efectuarea de achiziții intracomunitare, nu este de natură a înlătura cheltuielile deductibile și nici de a înlătura caracterul de document justificativ a facturii în cauză.

2. Fapta 2 – organul de inspecție fiscală reține că în luna septembrie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală factura nr..., emisă pentru SC ... SRL reprezentând storno factura... Pentru această faptă organul de inspecție fiscală stabilește în mod greșit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Asa cum am arătat și la capitolul I – **CONSTATĂRI FISCALE ÎN CEEA CE PRIVEȘTE TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ**, afirmă agentul economic,

factura inițială a fost stornată ca urmare a anulării operațiunii comerciale înscrisă în această factură, anulare care a avut loc evident înainte de realizarea ei. Operațiunea în cauză este permisă de art. 138 lit. a) cod fiscal coroborat cu art. 159 alin. 2 cod fiscal, care permite diminuarea bazei de impunere prin facturarea cu minus a facturilor fiscale pentru livrările de bunuri și servicii care nu au mai avut loc, ceea ce este și cazul de față deoarece transportul nu a mai avut loc.

În concret, factura inițială nu a fost achitată de SC ... SRL și nici nu conține documente din care să rezulte că a fost efectuat transportul (foaie de parcurs, ordin de deplasare, etc.).

Legea nu prevede operațiunea de stornare doar pentru încasarea avansului așa că nici organul de control nu putea stabili legalitatea operațiunii pe un considerent neprevăzut de lege.

Factura ... din eroare a fost înscrisă în contul de venituri 704, deoarece aceasta nu a fost încasată iar operațiunea nu a avut loc astfel încât urma să se dea valabilitate facturii...

3. Fapta 3 — organul de inspecție fiscală reține că în luna decembrie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală achiziții de mijloace fixe și cheltuieli cu materiile prime în baza a 59 de facturi centralizate în anexa 7.

Pentru această faptă organul de inspecție fiscală stabilește în mod greșit în baza cheltuielilor constatate că fiind nedeductibile fiscal o bază de impunere suplimentară în sumă totală de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, iar pentru mijloacele fixe care nu au putut fi identificate o bază suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Petenta afirmă că acest capitol din cadrul deciziei de impunere precum și din raportul aferent, este nul întrucât organul de control nu motivează în concret fapta imputată, rezumându-se în a face afirmații generale. Organul de control nu enumeră facturile în cauză, nu le individualizează în parte, nu indică ce element concret lipsește fiecăreia dintre ele și mai mult nu arată ce documente în concret lipsește fiecărei operațiuni în parte.

În mod greșit susține societatea, nu au fost luate în calcul cumpărările (achiziționările) efectuate de către subscrișa în baza celor 59 de facturi fiscale. Faptul că operațiunile cuprinse în aceste facturi fiscale au fost reale și legale rezultă din faptul că această marfă a fost apoi vândută de către societate, operațiunea de vânzare fiind luată în calcul la stabilirea bazei de impozitare. Sumele aferente celor 59 de facturi fiscale au fost reținute în bilanță, bilanț și declarațiile de TVA, astfel încât au fost luate în calcul așa cum am precizat la stabilirea bazei de impozitare și a taxelor aferente.

Atât timp cât s-a luat în calcul încasarea și profitul societății din această marfă achiziționată în baza celor 59 de facturi trebuia să se ia în calcul și cheltuielile pentru cumpărarea acesteia.

Tot în legătură cu aceste 59 de facturi fiscale se arată că acestea nu au fost înregistrate în registrul de casă a plăților ci în creditul contului 455, legea nu

prevedea obligativitatea înregistrării unor astfel de operațiuni exclusiv în registrul de casă.

Sumele aferente celor 59 de facturi fiscale au fost plătite direct de către administrator, de aceea banii nu au mai trecut prin casă.

În cazul în care livrarea marfii are loc la data facturării, factura nu este obligatoriu să conțină și data livrării mărfii legea prezumând identitatea celor două date conform art. 155 alin. 5 lit. c) cod fiscal.

Cele 59 de facturi indeplinesc condițiile prevăzute de art. 155 alin. 5 și prevăzute de decizia nr... a I CCJ, furnizând în totalitate informațiile cerute de lege.

Caracterul real al operațiunilor cuprinse în cele 59 de facturi fiscale, rezultă din aceea că bunurile au intrat efectiv în patrimoniul subscrisei și au fost revândute ulterior mărindu-se astfel (așa cum am mai arătat) baza de impunere. Organul de anchetă are doar suspiciuni cu privire la necesitatea, realitate și legalitatea achizițiilor făcute în baza celor 59 de facturi fiscale, fără însă a aduce argumente concrete pentru fiecare operațiune în cauză care să ducă la înlăturarea facturilor.

Dacă s-ar fi considerat ca operațiunile înregistrate în cele 59 de facturi fiscale nu sunt reale organul competent să efectueze aceste verificări, nu este organul care a încheiat actele contestate.

Organul de control la fila 19 din raportul de inspecție fiscală recunoaște ca toate aceste bunuri au fost valorificate de către societate și a înregistrat venituri în sumă de ... lei în contul 708 venituri din prestări diverse - astfel încât este absurd pe de o parte să i se înregistreze veniturile derivate din vânzare și pe de altă parte să i se refuze cheltuieli de achiziție pentru aceleași bunuri.

Aceste facturi, așa cum s-a mai arătat au caracterul de documente justificative deoarece furnizează informațiile cerute de art. 155 alin. 5 lit. c) din codul fiscal, iar operațiunile sunt realizate în interesul firmei, în scopul obținerii de beneficii pentru subscrisa, încadrându-se în obiectul de activitate al subscrisei. Necesitatea unor operațiuni comerciale este stabilită de către conducerea societății ... iar organul de control nu poate interveni în administrarea subscrisei.

Pentru anul 2009, susține petenta, în mod greșit organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de ... lei.

1. Fapta 1 – Pentru această faptă organul de inspecție fiscală stabilește o bază de impunere suplimentară în suma de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei. Petenta menționează ca până în luna iunie 2009 s-a calculat impozit pe profit ținându-se cont și de cheltuielile nedeductibile în suma de ... lei cat erau atunci, iar după data de 01.07.2009 s-a trecut la calculul impozitului minim și anume de ... lei/trimestru, nemăținându-se cont de aceste cheltuieli nedeductibile. Deci impozitul pe profit este calculat corect.

2. Fapta 2 — organul de inspecție fiscală retine că în luna ianuarie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli în suma de ... lei în baza facturii nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei, emisa de SC ...

... SRL. Pentru această faptă organul de inspectie fiscala stabileste in mod gresit o bază de impunere suplimentară in suma de ... lei si impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

Cu privire la factura fiscala ... emisa de care SC ... SRL, petenta mentioneaza ca, asa-zisele inadvertente sesizate de care organul de control nu sunt de natura de a inlatura aceste facturi ca si documente justificative intrucat ele nu echivalează cu incalcari ale legii. Cheltuielile in valoare de ... lei inregistrate cu factura nr... de la societatea SC ... SRL Vaslui pentru „contravaloare transport Oradea Onesti" reprezinta transportul mobilierului achizitionat de la SC ... SRI, judetul Bihor cu factura nr...

Societatea afirma ca nu intelege de ce nu „rezulta necesitatea si realitatea efectuării acestor prestari pentru nevoile firmei" din moment ce s-a transportat mobilier pentru bar-restaurant in valoare de ... lei, iar numarul autovehicolului ... este prezent in ambele documente. Existenta a 2 delegati nu presupune decât doua persoane care au insotit marfa, factura fiind insotita de toate documentele necesare. Preluarea juridica a bunului prin emiterea facturii nu presupune obligatoriu și transportul acestora la o anumita locatie in aceeași data, motiv pentru care nu poate fi înlăturată factura de transport pe considerentul ca acesta a fost facut la o lună după ce subscrisa a achizitionat bunurile in cauza.

3. Fapta 3 - organul de inspectie fiscala retine faptul că in balanta aferentă lunii decembrie 2009, societatea inregistrează un sold al contului 231 imobilizări corporale in curs in suma totală de ... lei ca urmare a inregistrării facturilor centralizate in anexa 5.

Pentru această sumă organul de inspectie fiscala stabileste o bază de impunere suplimentara in suma de ... lei si impozit pe profit suplimentar in suma de lei.

Petenta sustine ca acest capitol din cadrul deciziei de impunere precum și din raportul aferent, este nul întrucât organul de control nu motivează în concret fapta imputată, rezumându-se în a face afirmații generale. Organul de control nu enumără facturile în cauză, nu indică ce element concret lipsește fiecăreia dintre ele și mai mult nu arată ce documente în concret lipsește fiecăreia operațiuni în parte. Organul de control nu poate stabili bază de impunere suplimentară și nici TVA și impozit aferent acesteia doar pe situații de principiu neindividualizate. Modalitatea în care s-a procedat încalcă dreptul la apărare al societatii.

Organul de control în mod greșit apreciază că aceste facturi nu constituie documente justificative deoarece nu sunt însoțite de documente din care să rezulte necesitatea și realitatea acestor prestări de servicii, modul de calcul a sumelor înscrise în facturile de prestări servicii și nu există autorizații de construcție. Printre facturile în cauză sunt cele emise de SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL, SC ... SRL.

Lucrările în cauză afirma petenta sunt necesare, legale și reale, ele fiind făcute în vederea măririi veniturilor societății în acord cu obiectul de activitate iar facturile aferente au caracterul unor documente justificative.

Necesitatea lucrărilor este stabilită de către conducerea societății ..., a fost determinată la momentul efectuării lucrărilor și rezultă și din existența faptică a lucrării. Facturile fiscale cuprind pe lângă celelalte elemente stabilite de art. 155 alin. 5 cod fiscal și bunul, cantitatea și prețul.

Organul de control și-a depășit atribuțiile în sensul că acesta nu se poate pronunța asupra necesității efectuării unei cheltuieli, atribut ce revine exclusiv conducerii societății. Organul de control se poate pronunța exclusiv doar dacă cheltuielile în cauză sunt în sensul desfășurării obiectului de activitate.

Lucrările sunt evident necesare deoarece au fost realizate în vederea majorării veniturilor subscrisei, având la bază exercitarea obiectului de activitate în condiții optime de lucru și obținere de venituri, lucrările fiind efectuate la imobilele la care subscrisa deține puncte de lucru....

Societatea apreciază că pentru aceste lucrări nu sunt necesare autorizații de construcție întrucât se încadrează la cele evidențiate în art. 11 din Legea 51/1990 (înlocuire geamuri cu stolerie termopan, montat gresie, faianță, instalații electrice, încălzire centrală termică cu instalație completă, instalații sanitare complete, montat uși, compartimentări interioare cu caracter provizoriu, etc). Aceste lucrări asigură îndeplinirea obiectului de activitate (comercializarea produselor alimentare) în condiții de igienă, lucru impus de normele legale în vigoare.

Chiar dacă pentru lucrările în cauză ar fi fost necesare autorizații de construcție, lipsa lor nu este de natură a duce la suplimentarea bazei de impozitare, întrucât sancțiunea este aplicarea unor amenzi contravenționale și nu suplimentarea bazei de impozitare atata timp cât în mod evident lucrările în cauză au fost realizate în interesul măririi veniturilor subscrisei prin exercitarea obiectului de activitate în condiții optime.

Facturile fiscale de decont (existente în anexa nr. 5) cuprind toate elementele cerute de art. 155 alin. 5 din codul fiscal. Organul de control nu poate cere alte elemente și nici documente decât cele arătate expres de lege, incidentă având principiul conform căruia "nu se poate adăuga la lege".

Organul de control apreciază ca lucrările și serviciile menționate la acest capitol nu puteau fi înregistrate la amortizări în curs. În cazul în care aceste cheltuieli nu trebuiau înregistrate la capitolul imobilizări în curs ele urmau a fi înregistrate la capitolul cheltuieli. În atare condiții, organul de control trebuia să stabilească baza de impunere prin scăderea integrală a cheltuielilor în cauză și nu prin amortizarea acestora, ceea ce ducea evident la o scădere a bazei de impunere.

În concluzie societatea apreciază ca și modificarea bazei de impunere cât și TVA și impozitul pe profit sunt nelegale și netemeinice întrucât:

- decizia și raportul contestate sunt nule ca urmare a nemotivării deoarece nu se evidențiază fiecare operațiune în parte, fiecare factură și nu se indică elementele lipsă pentru fiecare factură și documentația lipsă pentru fiecare operațiune;

- operațiunile înregistrate de către subscrișa sunt necesare, legale și reale îndeplinirii activității subscrisei și măririi veniturilor subscrisei;

- facturile fiscale sunt legal întocmite raportat la prevederile art.155 alin. 5 cod fiscal, iar pentru fiecare operațiune există documentația cerută de lege. Organul de control nu poate adăuga la lege și mai mult prin nemotivarea în concret a acestui capitol a fost încălcat dreptul la apărare. Dacă se apreciază că operațiunile în cauză nu trebuiau înregistrate ca și amortizari în curs ci ca și cheltuieli, aceasta duce la o diminuare a bazei de impunere și implicit a TVA și impozit aferent.

II. Prin raportul de inspectie fiscala nr... incheiat la SC ... Onesti, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...., organele de inspectie fiscala au urmarit verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea dupa caz a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

1. Referitor la TVA.

Perioada supusa verificarii este 01.10.2006 – 31.12.2009.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

1. În decontul aferent lunii martie 2007 contribuabilul a completat TVA colectată aferentă întregului trimestru în sumă de ... lei în loc de .. lei suma aferentă lunii martie.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o diminuare a bazei de impunere cu suma de ... lei și o diminuare a TVA colectată cu suma de ... lei.

2. În decontul aferent lunii martie 2007 contribuabilul a completat TVA deductibilă aferentă întregului trimestru în sumă de ... lei în loc de ... lei suma aferentă lunii martie.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei.

3. În luna februarie 2007, contribuabilul înregistrează achiziții de mărfuri de la SC ... SRL (în baza facturilor centralizate în anexa nr. 3).

Deducerea TVA aferenta, s-a efectuat in baza acestor facturi care nu au calitatea de documente justificative, intrucat nu respectă condițiile stipulate de art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare iar operațiunea de vânzare – cumpărare în întregul său prezintă elemente de suspiciune cu privire la realitatea efectuării, astfel:

- facturile de cumpărare nu sunt completate la rubrica *Date privind expediția* în condițiile în care data la care au fost livrate bunurile este un element obligatoriu de completat în factură în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- facturile de livrare către SC ... SRL nu sunt completate la rubricile *Data facturii* și *Date privind expediția* în condițiile în care data întocmirii documentului și data la care au fost livrate bunurile sunt elemente obligatorii de completat în factură în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. b) și l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- toate cele trei exemplare ale facturilor de livrare către SC ... SRL se aflau în dosarul lunii martie al SC ...;

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei.

4. În luna decembrie 2007, prin nota de contabilitate nr... decembrie 2007, la poziția 6, cu explicația *Se înregistrează jurnal cumpărări mf. conf. NIR ...*, au fost înregistrate alte sume în conturile de adaos comercial și TVA neexigibilă decât cele înscrise în centralizatorul notelor de intrare recepție. S-a constatat că diferențele de ... lei - adaos comercial și ... lei - TVA neexigibilă au fost înregistrate în evidența contabilă fără documente justificative, denaturându-se astfel stocul scriptic de marfuri.

S-a constatat astfel că prin înregistrarea unui adaos comercial mai mare cu ... lei față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepție s-au diminuat cheltuielile cu mărfurile vândute pentru anul 2007 cu suma de ... lei dar a rezultat și un stoc fictiv de marfuri în valoare de ... lei.

În conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare lipsa mărfurilor în valoare de ... lei din stocul înregistrat în evidența contabilă este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată pentru care se colectează TVA.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei calculată ca diferență între stocul înregistrat de contribuabil și cel calculat la control și TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei, calculată ca diferență între TVA neexigibilă înregistrată de contribuabil și TVA neexigibilă stabilită la control.

5. În perioada mai 2007 – decembrie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA deductibilă în sumă de ... lei în baza facturilor centralizate în anexa nr. 5.

Facturile respective au fost înregistrate în evidența contabilă direct în contul de imobilizări corporale în curs (231); facturile de prestări servicii nu sunt însoțite de documente din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile precum și modul de calcul al sumelor facturate.

Facturile prezentate în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, nu sunt însoțite de note de recepție, fișe de magazie și bonuri de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziționate, procese verbale de recepție, contracte și situații de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziționate, etc.

Deși au fost solicitate în scris administratorului societății documentele menționate anterior pentru bunurile și serviciile înregistrate în contul de imobilizări corporale în curs, acestea nu au fost prezentate, deși erau obligatorii de întocmit în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevederi detaliate prin Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile aprobate prin OMEF nr.1850/2004 și respectiv OPANAF nr.3512/2008.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei iar pentru facturile pentru care nu s-a aplicat taxarea inversă, o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.

6. În perioada ianuarie 2008 – ianuarie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA deductibilă în sumă de ... lei în baza facturilor de prestări servicii centralizate în anexa nr...

Facturile de prestări servicii nu sunt însoțite de documente (contract, devize, anexe calcul, foi parcurs, ordin deplasare etc) din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile precum și modul de calcul al sumelor facturate.

Intrucât până la data finalizării raportului de inspecție fiscală nu au fost prezentate alte documente în susținerea realității și necesității efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei.

7. În luna septembrie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală factura nr... emisă pentru SC ... SRL reprezentând *Storno factura ...*, diminuând în acest mod veniturile cu suma de ... lei și TVA colectată cu suma de ... lei.

Factura nr... a fost emisă pentru *Transport cu auto nr...* și înregistrată în luna iunie 2008 în contul de venituri - 704 și nu ca avans rezultând astfel că factura a fost emisă pentru un serviciu efectiv prestat și nu pentru un avans în contul unui serviciu viitor.

Având în vedere faptul că, cazurile de emisie a facturilor de storno sunt expres și limitativ prevăzute de art. 138 coroborat cu art. 159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.

8. În luna decembrie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA deductibilă în suma de ... lei în baza a 59 (cincizecișinouă) de facturi centralizate în anexa nr. 7.

Facturile respective au fost înregistrate în evidența contabilă în următoarele conturi:

- în contul de mijloace fixe 214 – suma de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei;

- în contul de cheltuieli cu materiile prime suma de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei.

În urma verificării efectuate s-a constatat că cele mai multe dintre facturile centralizate în anexa nr. 7, nu au completate datele de livrare ceea ce înseamnă că pentru achizițiile respective nu se cunoaște momentul în care ia naștere dreptul de deducere și că deducerea TVA s-a făcut de către contribuabil în baza unor facturi care nu cuprind informațiile obligatorii pentru exercitarea dreptului de deducere.

Totodată s-a constatat că facturile nu sunt însoțite de certificate de calitate sau de specificații tehnice iar bunurile nu pot fi individualizate, deoarece nici pe formularele de facturi nu sunt înscrise caracteristicile minime necesare care să permită verificarea corectitudinii prețului de achiziție în raport cu tipul, sortimentul și calitatea acestora.

Conform chitanțelor anexate facturilor toată contravaloarea bunurilor din aceste facturi a fost achitată cu numerar dar înregistrarea plăților nu s-a făcut în registrul de casă ci prin majorarea rulajului creditor al contului 455 – *sume datorate asociaților*.

Niciuna dintre aceste facturi nu a fost declarată prin declarația 394 nici de SC ... nici de presupușii furnizori.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă totală de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei, înscrise în facturile centralizate în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală.

Pentru întreaga perioadă verificată, organul de inspecție fiscală a stabilit o TVA suplimentară de plată în sumă totală de ... lei, prin neadmiterea la deducere a TVA în suma de ... lei și colectarea suplimentară a TVA în sumă de ... lei.

Pentru neplata la termen TVA stabilită suplimentară în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 119 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare au fost calculate accesorii până la data de 25.11.2010, astfel (anexa nr. 1.2):

- majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei.

- penalități de întârziere în sumă de ... lei.

B. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei.

Pentru anul 2006, prin declaratia anuala nr..., contribuabilul a raportat la rubrica 37 Pierdere fiscala in perioada curenta, de raportat in perioada urmatoare suma de ... lei, diminuand in acest fel baza impozabila in suma de ... lei si raportand profit impozabil in suma de ... lei si impozit pe profit datorat in suma de ... lei.

Intrucat contribuabilul a declarat pentru anul fiscal 2005 pierdere fiscala de ... lei, nu rezulta provenienta sumei de ... lei cu care a fost diminuat baza impozabila aferenta anului 2006.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit corect o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru anul 2007

In luna februarie 2007, contribuabilul inregistreaza achiziții de marfuri de la SC ... SRL (în baza facturilor centralizate în anexa 3), pe care le receptioneaza la o valoare de vanzare fara TVA de ... lei plus TVA neexigibila de ... lei, fata de valoarea de cumparare fara TVA de ... lei, plus TVA dedusa de ... lei, rezultand astfel o diferenta in defavoarea SC ... in suma de ... lei plus TVA de ... lei.

In luna martie 2007, contribuabilul inregistreaza cheltuieli cu vanzarea acestor marfuri catre SC ... SRL la valoarea de cumparare fara TVA de ... lei.

Inregistrarea cheltuielilor cu marfurile s-a facut in baza facturilor care nu pot avea calitatea de document justificativ, deoarece nu respecta conditiile stipulate de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv facturile nu sunt completate la rubrica Date privind expeditia.

In consecinta, organul de inspecție fiscală stabilește o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

În luna decembrie 2007, prin nota de contabilitate nr... , la poziția 6, cu explicația *Se înregistrează jurnal cumpărări mf. conf. NIR nr...*, au fost înregistrate alte sume in conturile de adaos comercial si TVA neexigibilă decat cele inscrise in centralizatorul notelor de intrare receptie. S-a constatat ca diferentele de ... lei-adaos comercial si ... lei-TVA neexigibilă au fost înregistrate in evidenta contabila fara documente justificative, denaturandu-se astfel stocul scriptic de marfuri.

S-a constatat astfel că prin înregistrarea unui adaos comercial mai mare cu ... lei față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepție s-au diminuat cheltuielile cu mărfurile vândute pentru anul 2007 cu suma de ... lei dar a rezultat și un stoc fictiv de mărfuri în valoare de ... lei.

În conformitate cu prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare lipsa mărfurilor în valoare de ... lei din stocul înregistrat în evidența contabilă este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, marindu-se astfel baza de impozitare cu valoarea fara TVA neexigibila a marfurilor lipsa.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei calculată astfel:

- din suma de ... lei reprezentând lipsa mărfurilor din stocul înregistrat în evidența contabilă a fost scăzută suma de ... lei reprezentând suma cu care s-au diminuat cheltuielile cu mărfurile vândute pentru anul 2007 prin înregistrarea fără documente justificative, rezultând astfel suma de ... lei;

- suma de ... lei a fost diminuată cu suma de ... lei reprezentând diferența de TVA neexigibilă înregistrată de contribuabil fără documente justificative, rezultând astfel suma de ... lei care se constituie în bază impozabilă stabilită suplimentar.

Pentru baza impozabilă stabilită suplimentar, organul de inspecție fiscală a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... *lei*.

În lunile martie și septembrie 2007, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu dobânzile în suma de ... lei și respectiv ... lei, reprezentând comisioane imprumuturi pe bază de contracte de amanet încheiate cu S.C. ... S.R.L, fara a detine si a prezenta organului de inspectie fiscala documentele justificative din care sa rezulte ca aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul societății.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit corect o bază suplimentară de impunere în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de ... *lei*.

Pentru anul 2008

În lunile ianuarie și septembrie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli în suma de ... lei în baza facturilor centralizate în anexa 6.

Facturile de prestări servicii nu sunt însoțite de documente din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul realizării de venituri precum și modul de calcul al sumelor facturate.

Intrucât înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor în suma de ... lei s-a efectuat fără a avea la bază documente justificative, organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, fapt pentru care a determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... *lei*.

În luna septembrie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală factura nr... emisă pentru SC ... SRL reprezentând storno factura ..., diminuând în acest mod veniturile cu suma de ... lei și TVA colectată cu suma de ... lei.

Factura nr..., a fost emisă pentru transport cu auto nr... și a fost înregistrată în luna iunie 2008 în contul de venituri – 704 și nu ca avans rezultând astfel că factura a fost emisă pentru un serviciu efectiv prestat și nu pentru un avans în contul unui serviciu viitor.

În consecință s-a constatat că factura de stornare nr... a fost emisă cu încălcarea prevederilor art.138 coroborat cu cele ale art.159, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care

reglementează expres și limitativ cazurile în care se emit facturi de stornare, fapt pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în suma de ... lei și un impozit pe profit suplimentar în suma de ... *lei*.

În luna decembrie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală achiziții de mijloace fixe și cheltuieli cu materiile prime în baza a 59 (cincizecișnouă) de facturi centralizate în anexa nr. 7.

Facturile respective au fost înregistrate în evidența contabilă în următoarele conturi:

- în contul de mijloace fixe 214 – suma de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei;

- în contul de cheltuieli cu materiile prime suma de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei.

În urma verificării efectuate s-a constatat că aceste facturi nu au calitatea de documente justificative pentru înregistrarea în evidența contabilă deoarece datele înscrise în aceste facturi nu corespund realității, nu sunt însoțite de certificate de calitate sau de specificații tehnice iar bunurile nu pot fi individualizate, deoarece nici pe formularele de facturi nu sunt înscrise caracteristicile minime necesare care să permită verificarea corectitudinii prețului de achiziție în raport cu tipul, sortimentul și calitatea acestora.

În ceea ce privesc achizițiile înregistrate în contul de mijloace fixe prin procesul verbal nr..., s-a consemnat faptul că bunurile respective nu au putut fi identificate la locul de depozitare la care organul de inspecție fiscală s-a deplasat împreună cu reprezentantul legal, fapt pentru care în conformitate cu prevederile art.128, alin.4, lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, lipsa marfurilor este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, având drept consecință majorarea bazei de impunere.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit corect, în baza cheltuielilor constatate ca fiind nedeductibile fiscal o bază de impunere suplimentară în sumă totală de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... *lei*, iar pentru mijloacele fixe care nu au putut fi identificate și asimilate livrărilor efectuate cu plată, o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... *lei*.

Pentru anul 2009

Prin declarația anuală anului fiscal 2009, societatea a omis să declare cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentând impozitul pe profit înregistrat în sumă de ... lei, diminuând în acest mod baza impozabilă declarată la suma de ... lei, în loc de ... lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... *lei*.

În luna ianuarie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli în suma de ... lei în baza facturii nr... emisă de SC ... SRL, pentru contravaloare transport Oradea-Onesti.

Factura nu este însoțită de documente justificative (contract, foaie parcurs etc) din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul realizării de venituri precum și modul de calcul al sumei facturate.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

La 31 decembrie 2009, societatea înregistra în balanța aferentă lunii decembrie 2009 un sold al contului 231 imobilizări corporale în curs în suma totală de ... lei ca urmare a înregistrării facturilor centralizate în anexa 5.

Facturile de prestări servicii nu sunt însoțite de documente din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile precum și modul de calcul al sumelor facturate, respectiv note de recepție, fise de magazie, bonuri de consum, procese verbale de recepție sau orice alte documente din care să rezulte modul de utilizare a bunurilor.

Deși au fost solicitate în scris de către organul de inspecție fiscală, documentele menționate anterior pentru bunurile și serviciile înregistrate în contul de imobilizări corporale în curs, acestea nu au fost prezentate, ele fiind obligatoriu de întocmit în conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilității, prevederi detaliate prin Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile aprobate prin OMEF nr.1850/2004 și respectiv OPANAF nr.3512/2008.

Lipsa listelor de inventar a condus la imposibilitatea verificării existenței faptice a soldului contului 231 la data de 31.12.2009 în valoare de ... lei conform balanței aferentă lunii decembrie 2009, constatându-se astfel aplicabilitatea prevederilor art.128, alin.4, lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, lipsa marfurilor fiind asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, având drept consecință majorarea bazei de impunere cu suma respectivă și implicit stabilirea unui impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.

Pentru anul fiscal 2009 organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară de impunere în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei.

Prin declarația anuală, în anul 2009 contribuabilul a declarat impozit pe profit de plată în suma de ... lei plus impozit minim de plată în suma de ... lei.

Deoarece impozitul pe profit pe care l-a calculat societatea a fost mai mic decât impozitul minim prevăzut de art. 18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, impozitul pe profit aferent bazei de calcul stabilită suplimentar în suma de ... lei se diminuează cu suma de ... lei, reprezentând impozit minim declarat, rezultând pentru anul 2009 un impozit suplimentar de plată în suma totală de ... lei.

Pentru toată perioada verificată organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară de impunere în sumă totală de ... lei și impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de ... lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 119 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare au fost calculate accesoriile până la data de 25.11.2010, astfel (anexa nr. 2):

- majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei
- penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Luând în considerare motivele invocate de petenta în contestația formulată, constatările organului de inspecție fiscală, precum și prevederile legale în vigoare la data verificării, se rețin următoarele:

SC ..., are sediul social în jud. Bacău, are codul de înregistrare fiscală RO ..., este înmatriculată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr... și are ca activitate principală - “ Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun” – cod CAEN - ...

a. Referitor la TVA, se reține:

Cauza supusă soluționării Direcției generale a finanțelor publice Bacău este dacă societatea datorează bugetului de stat suma de ... lei, reprezentând: ... lei – TVA suplimentară de plată, ... lei – majorări de întârziere aferente TVA și ... lei – penalități de întârziere aferente TVA stabilite prin decizia de impunere nr...., emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr....

Prin contestația formulată, petenta contestă obligațiile de plată stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestată, reprezentând TVA, majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente, solicitând desființarea în întregime a actelor fiscale atacate și exonerarea de la plată acestora.

Prin decizia de impunere nr...., organele de inspecție fiscală ale AIF Bacău au stabilit în sarcina societății pentru perioada 01.10.2006 – 31.12.2009 o taxă pe valoarea adăugată suplimentară de plată în suma de ... lei, rezultată prin neadmiterea la deducere a TVA în suma de ... lei și colectarea suplimentară a TVA în suma de ... lei.

α. Referitor la TVA nedeductibilă.

Pentru perioada 01.10.2006 – 31.12.2009, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar o taxa pe valoarea adaugata nedeductibila fiscal in suma de ... lei, care prezinta urmatoarea componenta:

1. Referitor la suma de ... lei, reprezentand tva nedeductibila, declarata eronat prin decontul aferent lunii martie 2007, sumele aferente lunilor ianuarie și februarie 2007 fiind declarate dublu, atât prin deconturile aferente acestor luni cât și prin decontul lunii martie 2007.

Prin contestatia formulata, petenta contestă suma de ... lei, reprezentând TVA nedeductibilă fiscal, ca urmare a declarării eronate prin decontul de TVA al lunii martie 2007 și a sumelor aferente lunilor ianuarie și februarie 2007, deja declarate prin deconturile aferente acelor luni.

Din verificarea modului de stabilire a TVA deductibile aferenta lunii martie 2007, organele de inspectie fiscala au constatat ca exista diferente între sumele înscrise în balanțele de verificare și cele declarate prin deconturile de TVA, dupa cum urmeaza :

- în evidența contabilă: ... lei
- în decontul de TVA: ... lei

Eroarea s-a produs ca urmare a faptului că în 2006 contribuabilul a avut ca perioadă fiscală trimestrul, iar persoana care a întocmit decontul de TVA pentru luna martie 2007, a omis faptul că din anul 2007 societatea are ca perioada fiscală luna calendaristică.

Petenta face abstracție de faptul că din același motiv de declarare eronată organul de inspecție fiscală a procedat la diminuarea TVA colectată declarată prin decontul lunii martie.

În ceea ce privește afirmatia perentei potrivit careia “*Declaratiile au fost corect intocmite intrucat pe anul 2006 subscrisa nu a avut cifra de afaceri mai mare de ... ceea ce inseamna ca perioada fiscala este trimestrul. In atare conditii decontul de TVA trebuia facut trimestrial, respectiv se depune in luna martie, lucru de altfel cerut de catre personalul AFP Onești (art.156, ind.1, al.2 cod fiscal)*”, este neintemeiata, fiind contrazisă atât de vectorul fiscal existent la AFP Onești din care rezultă că începând cu data de 01.01.2007 societatea are ca perioadă fiscală luna calendaristică dar și de faptul că în anul 2007 SC ... a depus **lunar** deconturile de TVA.

Potrivit art.82, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

În consecință, sumele suplimentare stabilite de organul de inspecție pentru luna martie 2007 sunt corecte, deoarece sumele aferente lunilor ianuarie și

februarie 2007 au fost declarate dublu, atât prin deconturile aferente acestor luni cât și prin decontul lunii martie 2007.

Astfel, organul de inspecție fiscală a stabilit o baza de impunere suplimentară în suma de ... lei și o TVA nedeductibilă fiscală în suma de ... lei, ca diferență între TVA deductibilă înregistrată în decontul lunii martie 2007, aferentă întregului trimestru în suma de ... lei și TVA deductibilă aferentă lunii martie în suma de ... lei.

2. Referitor la suma ... lei, reprezentant TVA nedeductibilă aferentă facturilor emise de SC ... SRL, facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Prin contestația formulată petenta susține că „la pct. 3 al aceluiași capitol din raportul de inspecție fiscală se stabilește, în mod greșit, ca urmare a achiziționării de mărfuri de la S.C. ... S.R.L. și a revânzării aceluiași mărfuri către S.C. ... S.R.L. (facturi centralizate în anexa 3) o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscală în sumă de ... lei.”

Realitatea operațiunilor menționează societatea rezultă „atât din facturile fiscale în cauză cât și din aceea că prețul a fost încasat de la S.C. ... S.R.L. și a format baza de impozitare și raportat la care subscria a achitat atât impozite cât și TVA”.

De asemenea contestația afirmă că „facturile în cauză au caracter de documente justificative deoarece cuprind informațiile solicitate de art.155, alin.5 din codul fiscal în condițiile în care la lit. c din articolul și aliniatul aratate stabilește că se înscrie în factura data livrării atunci când aceasta este diferită de data întocmirii facturii fiscale. Relevanța în cauză are realitatea acestor operațiuni, realitate evidentă din momentul ce subscria a înregistrat încasări declarate din aceste vânzări”.

Conform prevederilor art.146, alin.1, lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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);

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile de achiziție de mărfuri emise de S.C. ... S.R.L., centralizate în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală, în baza cărora s-a efectuat deducerea TVA, nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, întrucât nu respectă condițiile stipulate prin art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar operațiunea de vânzare – cumpărare în întregul său prezintă elemente de suspiciune cu privire la realitatea efectuării, astfel:

- facturile de cumpărare nu sunt completate la rubrica *Date privind expediția* în condițiile în care data la care au fost livrate bunurile este un element obligatoriu de completat în factură în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se precizează:

5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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;

- facturile de livrare către SC ... SRL nu sunt completate la rubricile *Data facturii* și *Date privind expediția* în condițiile în care data întocmirii documentului și data la care au fost livrate bunurile sunt elemente obligatorii de completat în factură în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit.l (citate mai sus) și lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

b) data emiterii facturii;

- toate cele trei exemplare ale facturilor de livrare către SC ... SRL se aflau în dosarul lunii martie al SC ...;

Prin nota explicativă înaintată reprezentantului legal în data de 09.07.2010, s-au solicitat explicații scrise cu privire la motivul pentru care facturile emise către SC ... SRL sunt nedatate, nu au fost declarate prin Declarația 394 și toate cele trei exemplare se află în dosarul SC

Răspunsul dat de reprezentantului legal al societății la întrebarea nr. 5 din nota explicativă a fost acela că *facturile de livrări din luna martie 2007 către SC ... SRL au fost primite în luna martie fără data din eroare, de asemenea nu au fost cuprinse în declarația 394 pe motivul de mai sus.*

Argumentul nu este însușit de organul de inspecție fiscală deoarece realitatea operațiunii de livrare către SC ... SRL este pusă sub semnul întrebării ca urmare a faptului că :

- din formularele de facturi lipsesc elementele obligatorii.

- valoarea la preț de vânzare de ... lei la care au fost recepționate aceste mărfuri este egală cu valoarea pe care SC ... o mai avea de achitat la SC ... SRL în luna februarie 2007;

- operațiunea nu a fost declarată prin Declarația 394 de SC ... dar nici de SC ... SRL;

- în urma deplasării organului de inspecție fiscală la sediul social declarat al SC ... SRL s-a încheiat procesul verbal nr... prin care s-a consemnat și faptul că această societate nu a avut declarate sedii secundare unde ar fi putut depozita sau prelucra aceste mărfuri.

Referitor la afirmatia petentei în sensul că *facturile în cauza au caracter de documente justificative deoarece cuprind informațiile solicitate de art.155, al.5 din*

codul fiscal in conditiile in care la lit. c din articolul si aliniatul aratat stabileste că se inscrie in factura data livrării atunci cand aceasta este diferita de data întocmirii facturii fiscale, facem precizarea ca aceasta nu poate fi luata in sustinerea favorabila a cauzei, deoarece facturile în discuție au fost înregistrate în anul 2007 când data la care au fost livrate bunurile era un element obligatoriu de completat în factură în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. l) din Codul fiscal în vigoare în anul 2007.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit corect o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei.

3. Referitor la suma de ... lei, reprezentand tva nedeductibila aferenta facturilor inregistrate in evidenta contabila in contul de imobilizari corporale in curs (231), fara a fi însoțite de documente justificative.

Referitor la facturile de materiale de construcții și prestări servicii în construcții centralizate în anexa nr.5, petenta susține că pentru perioada mai 2007-decembrie 2009, s-a stabilit in mod gresit o bază de impunere suplimentară in suma de ... lei si TVA nedeductibilă fiscal ... lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada mai 2007 – decembrie 2009, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA deductibila în sumă de ... lei în baza facturilor centralizate în anexa nr. 5.

Facturile respective au fost înregistrate în evidența contabilă direct în contul de imobilizări corporale în curs (231), fara a fi însoțite de documente justificative, respectiv; note de recepție, fișe de magazie și bonuri de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziționate, procese verbale de recepție, contracte și situații de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziționate din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile precum și modul de calcul al sumelor facturate.

Conform prevederilor art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

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

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

- La pct. 1 si 2 din OPANAF 3512/2008, se stipuleaza:

1. Persoanele prevăzute la [art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991](#) , republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

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

În vederea stabilirii necesității și realității efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, organul de control a solicitat contribuabilului prin punctul nr. 3 din nota explicativă înaintată în data de 18.10.2010, să prezinte autorizațiile de construire, notele de recepție întocmite pentru fiecare factură de bunuri achiziționate și înregistrate în acest cont, fișele de magazie și bonurile de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziționate, procesele verbale de recepție, contractele și situațiile de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziționate, procesele verbale de recepție, etc .

Prin adresa conținând răspunsurile la întrebările de la punctul 3 din nota explicativă din data de 18.10.2010, reprezentantul legal al societatii face următoarele precizări:

“Facturile de la ... și Antonio și Ioana reprezintă termopanele care au fost montate la punct de lucru “...”.

Anexăm devizele pentru facturile emise de SC ... SRL și SC ... SRL”.

Pentru completarea acestui răspuns, prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr... s-au solicitat din nou documentele justificative, după cum urmează:

- autorizații de construire;
- contracte, situații de lucrări, recepții lucrări pentru facturile emise de SC ... SRL si SC ... SRL;
- contract, recepții lucrări pentru SC ... SRL;
- situații de lucrări (nu doar deviz – ofertă), recepții lucrări pentru SC ... SRL;

Până la data redactării raportului de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, nu au mai fost prezentate alte documente în susținerea realității și necesității efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile.

Totodată, prin adresa nr... au fost solicitate Primăriei Onești copii după autorizațiile de construire și de funcționare eliberate în perioada 2005 – 2009 pentru SC ...; în data de 17.11.2010 cu adresa nr ... înregistrată la AIF Bacău sub nr... primăria Onești a comunicat că societatea nu figurează înregistrată cu autorizații de construire.

Luând în considerare înregistrările în contul de imobilizări corporale în curs centralizate în anexa nr. 5, facturile de prestări servicii în construcții înregistrate în acest cont (anexate în copie), răspunsul autorității competente în eliberarea autorizațiilor de construire, răspunsurile reprezentantului legal la întrebările din notele explicative precum și documentele anexate în susținerea răspunsurilor, organul de inspecție fiscală a constatat că deducerea TVA în sumă de ... lei,

aferenta facturilor inregistrate in evidenta contabila in contul de imobilizari corporale in curs s-a efectuat cu încălcarea prevederilor legale cu privire la existența autorizațiilor și documentelor justificative din care să rezulte necesitatea și realitatea achiziționării prestărilor de servicii în scopul realizării de operațiuni taxabile, după cum urmează:

Cu privire la facturile emise de SC ... SRL pentru Confecții tâmplărie geam termopan centralizate în tabelul de mai jos, se retine:

- pe formularele de facturi nu este făcută nici o mențiune cu privire la locul prestării (adresa) sau numărul de contract în baza căruia s-a efectuat achiziționarea serviciului;

- facturile nu aveau anexate documente din care să rezulte adresa exactă unde au fost prestate serviciile, operațiunile efectuate și prețul unitar al acestora astfel încât să poată fi verificate sumele facturate precum și dacă achizițiile au fost efectuate în scopul efectuării de operațiuni taxabile;

- in urma solicitării documentelor justificative care au stat la baza inregistrării in evidenta contabila a facturilor mentionate mai sus, contribuabilul a înaintat organului de inspecție fiscală doar copiile după trei situații de lucrări, aferente lunilor noiembrie 2007, decembrie 2007 și iunie 2008 întocmite pentru *Montat tâmplărie cu geam termopan*, dar nu și contractul de prestări servicii în baza căruia au fost achiziționate aceste servicii și nici autorizația de construire;

- din *Situațiile de lucrări* (care la rubrica Beneficiar au înscrisă mențiunea SC ...), nu rezultă existența vreunui contract de prestări servicii, adresa exactă unde s-au montat tâmplăriile cu geam termopan, data întocmirii situațiilor, data recepției lucrărilor astfel încât să poată fi verificate atât realitatea efectuării prestării în folosul contribuabilului dar și corectitudinea datelor la care au fost emise facturile;

- deoarece contribuabilul nu a înaintat toate documentele solicitate de către organul de inspecție fiscală pentru aceste prestări servicii, prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr... s-au solicitat autorizațiile de construire, contractul și recepțiile lucrărilor executate astfel încât să se poată stabili dacă aceste lucrări au fost efectuate în vederea obținerii de venituri și sunt aferente operațiunilor taxabile;

Până la data redactării raportului de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, nu au mai fost prezentate alte documente din care să rezulte realitatea și necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, contrar prevederilor art. 145, alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în care se stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;

Cu privire la facturile emise de SC ... SRL centralizate în tabelul de mai jos, se retine:

- contravaloarea serviciilor achiziționate în baza acestor facturi a fost înregistrată în contul 231 – imobilizări corporale în curs, societatea neprezentand autorizația de construire în baza căreia au fost efectuate lucrările de amenajare.

- facturile nu erau însoțite de documente din care să rezulte adresa exactă unde au fost prestate serviciile, operațiunile efectuate și prețul unitar al acestora astfel încât să poată fi verificate sumele facturate precum și dacă achizițiile au fost efectuate în scopul efectuării de operațiuni taxabile;

- la solicitarea de către organele de inspectie fiscala, prin nota explicativă înmănată contribuabilului în data de ..., a documentelor justificative care au stat la baza înregistrării facturilor respective, acesta a înaintat organului de inspectie fiscală copiile după *Contractul de lucrări nr...* și devizul-ofertă anexă la contract intitulat ...

Din analiza conținutului contractului nr..., s-au constatat următoarele:

* contractul nr... , încheiat între SC ... în calitate de beneficiar și SC ... SRL în calitate de executant, are ca obiectiv ..., fără precizarea adresei acestui restaurant în condițiile în care trei dintre restaurantele aparținând SC ... se numesc ...

* valoarea totală a lucrărilor de renovare stipulată prin contractul nr..., încheiat între SC ... în calitate de beneficiar și SC ... SRL în calitate de executant, este de ... lei (inclusiv TVA) iar valoarea totală a facturilor emise de SC ... SRL este de ...lei;

* perioada de executare a lucrărilor de renovare stipulată prin contractul nr..., încheiat între SC ... în calitate de beneficiar și SC ... SRL în calitate de executant, este octombrie – decembrie 2008 iar perioada în care au fost emise facturile de SC ... SRL este august 2008 – iulie 2009;

Devizul-ofertă este semnat doar de către prestator și nu se poate substitui situațiilor de lucrări sau proceselor verbale de recepție a lucrărilor executate, documente solicitate de către organul de inspectie fiscală;

Până la data redactării prezentului raport de inspectie fiscală nu au mai fost prezentate alte documente în susținerea realității și necesității efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, contrar prevederilor art. 145, alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus.

Cu privire la facturile nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei și nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei emise de către SC ... SRL Bogdănești, facturile nr... în valoare de ... plus TVA în valoare de ...lei și nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei emise de către SC ... SRL Onești pentru *Lucrări de termopan*, se retine:

- pe formularele de facturi nu este făcută nici o mențiune cu privire la numărul de contract în baza căruia s-au efectuat lucrările, adresa unde s-au efectuat lucrările, caracteristicile minime care să permită identificarea lucrărilor (suprafața, materialul din care s-a confecționat tâmplăria, etc);

- facturile nu erau însoțite de documente din care să rezulte adresa exactă unde au fost prestate serviciile, operațiunile efectuate și prețul unitar al acestora astfel încât să poată fi verificate sumele facturate precum și dacă achizițiile au fost efectuate în scopul efectuării de operațiuni taxabile;

- prin punctul 3 din nota explicativă înmănată contribuabilului în data de ... au fost solicitate aceste documente justificative; urmare acestei solicitări, contribuabilul a făcut doar precizarea: *Facturile de la ... și ... reprezintă termopanele care au fost montate la punct de lucru "..."* fără a prezenta și documente în susținerea acestei afirmații;

- deoarece contribuabilul nu a înaintat documentele solicitate de către organul de inspecție fiscală pentru aceste prestări servicii, prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr... s-au solicitat autorizațiile de construire, contractul, situațiile de lucrări și recepțiile lucrărilor executate astfel încât să se poată stabili dacă aceste lucrări au fost efectuate în vederea obținerii de venituri și sunt aferente operațiunilor taxabile.

Până la data redactării raportului de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației nu au mai fost prezentate alte documente din care să rezulte realitatea și necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, contrar prevederilor art. 145, alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus.

Cu privire la bunurile (materiale de construcții, materiale instalații electrice, piese electrice, etc) achiziționate și înregistrate în contul 231 pentru care reprezentantul legal a declarat verbal că au fost utilizate pentru reparații efectuate cu forțe proprii, se retine:

- în conformitate cu prevederile punctului 88 din REGLEMENTARILE CONTABILE conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice ...pene aprobate prin OMEF nr. 1.752/2005, în vigoare în perioada 2006 – 2009:

Imobilizarile corporale cuprind: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri și imobilizări corporale în curs de executie.

- în conformitate cu prevederile punctului 95 alin. (1) din același act normativ: *Imobilizarile corporale în curs de executie reprezintă investițiile neterminale efectuate în regie proprie sau în antrepriza. Acestea se evaluează la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.*

- anterior solicitării autorizațiilor de construire de către organul de inspecție fiscală, contribuabilul a afirmat că societatea a efectuat modernizări la sediul social și la spațiile comerciale din str... operațiuni pentru care autorizațiile de construire sunt obligatorii în conformitate cu prevederile art. 1 alin. (1) din Legea nr. 50/1991

privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare pentru efectuarea de imobilizări corporale în curs de execuție;

- după solicitarea în scris a autorizațiilor de construire, contribuabilul a revenit asupra afirmației anterioare, susținând că de fapt în acest cont au fost înregistrate achiziții de bunuri care au stat la baza efectuării de reparații, motiv pentru care nu trebuiau solicitate aceste autorizații;

- nu au fost prezentate organului de inspecție fiscală note de recepție, fișe de magazie, bonuri de consum, procese verbale de recepție sau orice alte documente din care să rezulte dacă, unde și cum au fost utilizate toate bunurile și serviciile achiziționate și înregistrate în contul de imobilizări corporale în curs, documente obligatorii de întocmit în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității, prevederi detaliate prin Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin OMEF nr. 1850/2004 și respectiv prin OPANAF nr. 3512/2008;

În temeiul prevederilor art. 9 alin. (1) coroborate cu cele ale art. 10 alin. (2) din același act normativ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a solicitat prin punctul 5 din nota explicativă înaintată în data de ..., *evidența pentru înregistrările în contul 231 - Imobilizări corporale în curs, respectiv recepțiile întocmite pentru fiecare factură de bunuri achiziționate și înregistrate în acest cont, situațiile de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziționate, fișele de magazie și bonurile de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziționate, autorizațiile de construire, etc;*

Răspunsul dat de reprezentantul legal al societății, respectiv '*Documentația completă pentru investițiile în curs va fi înregistrată de un expert și evaluator autorizat în luna decembrie a.c. când se va da în folosință*', nu poate fi înșușit de organul de inspecție fiscală deoarece în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității nr.82/1991, operațiunile se înregistrează la momentul efectuării lor, faptul că la final vor fi reevaluate și înregistrate ca atare nu prezintă relevanță în raport cu momentul deductibilității TVA.

Totodată se remarcă faptul că în mod indirect contribuabilul admite efectuarea de imobilizări corporale în curs prin folosirea celor două expresii *investițiile în curs* și *se va da în folosință* cuvinte utilizate în situațiile în care au fost efectuate lucrări supuse autorizării în condițiile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta afirmă că *Organul de control apreciază ca lucrările și serviciile menționate la acest capitol nu puteau fi înregistrate la imobilizări în curs*, interpretând eronat analiza organului de inspecție fiscală cu privire la răspunsurile contradictorii date de reprezentantul legal la solicitarea de documente justificative

primare, ce ar fi trebuit întocmite în funcție de contul în care au fost înregistrate aceste achiziții.

Totodată la acest punct al contestației se afirmă că: *Organul de control și-a depășit atribuțiile în sensul că acesta nu se poate pronunța asupra necesității efectuării unei cheltuieli, atribut ce revine exclusiv conducerii societății*, petenta făcând abstracție de prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care la art. 7 alin. (2), care stipulează:

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

iar la art. 94 alin. (2) lit. a) din același act normativ se stipulează:

“Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) “constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale”.

Petenta susține că toate facturile înregistrate în contul 231 sunt aferente unor operațiuni necesare, reale și legale și sunt justificate pe baza facturilor, fără a prezenta sau motiva lipsa documentelor primare obligatoriu de întocmit pentru aceste facturi.

Având în vedere cele precizate anterior și întrucât petenta nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă în contul 231, a facturilor de materiale și prestări servicii în construcții, centralizate în anexa nr.5 la raportul de inspekție fiscală, din care să rezulte realitatea și necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, contrar prevederilor art. 145, alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspekție fiscală au stabilit în mod corect că societatea nu poate beneficia de deducerea TVA în suma de ... lei, aferentă facturilor respective.

4. Referitor la suma de ... lei, reprezentând TVA nedeductibilă aferentă facturilor de prestări de servicii centralizate în anexa nr.6, în condițiile în care din documentele anexate nu rezultă necesitatea prestării acestora și dacă au fost efectiv prestate.

Petenta susține că în mod greșit se stabilește o bază suplimentară de impunere în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei, invocându-se neconformitatea operațiunilor aferente facturilor centralizate în anexa 6.

În urma verificării efectuate, organele de inspekție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2008 – ianuarie 2009, societatea a înregistrat în evidența

contabilă și fiscală TVA dedusă în sumă de ... lei în baza facturilor de prestări servicii centralizate în anexa nr. 6.

Facturile de prestări servicii nu sunt însoțite de documente din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile precum și modul de calcul al sumelor facturate.

Prin nota explicativă înaintată în data de ..., la punctul nr. 3 au fost solicitate reprezentantului legal al societății documentele justificative conținând elementele care au stat la baza calculului sumelor facturate (situații de plată, foi parcurs, etc.).

Luând în considerare facturile centralizate în anexa nr. 6, răspunsurile reprezentantului legal la întrebările din notele explicative precum și documentele anexate în susținerea răspunsurilor, organul de inspecție fiscală a constatat că deducerea TVA s-a efectuat cu încălcarea prevederilor legale cu privire la existența documentelor justificative din care să rezulte necesitatea și realitatea achiziționării prestărilor de servicii în scopul realizării de operațiuni taxabile, după cum urmează:

Cu privire la factura nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei, emisă de către SC ... SRL Onești pentru *Prestări servicii*

- pe formularul de factură nu este făcută nici o mențiune cu privire la natura serviciului prestat, locul prestării sau numărul de contract în baza căruia s-a efectuat achiziționarea serviciului;

- răspunsul reprezentantului legal la punctul nr. 4 din nota explicativă înregistrată la SC ... sub nr... (*Devizul de la factura ... al SC ... SRL s-a pierdut și nu se poate reconstitui deoarece societatea se află în procedura de faliment.*) este incomplet deoarece nu face nici o referire la data la care s-a constatat pierderea devizului și la demersurile întreprinse pentru reconstituirea sa;

Facem precizarea ca societatea nu anexează contractul în baza căruia a fost prestat serviciul.

Cu privire la factura nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei, emisă de către SC ... SRL Vaslui pentru *Contravaloare transport Oradea - Onești*

- prin nota explicativă data, petenta sustine ca *factura nr... reprezintă transport scaune + mese de la Oradea conf. facturii nr... de la ... SRL.*, explicatie ce nu este susținută de documente justificative (contract, foaie de parcurs, etc);

- pe formularul de factură nu se face nici o referire la factura nr. ..., iar la rubrica *Date privind expediția* este înscrisă data de 05.01.2009 ora 10,20 ca dată de expediere deși bunurile achiziționate în baza facturii nr... au fost înregistrate încă din luna decembrie 2008, în contul 303, așa cum rezultă din documentul *Jurnal pentru cumpărări* și din nota contabilă aferentă;

Cu privire la factura nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei, emisă de către SC ... SRL București pentru *Transport marfă pe ruta Italia-România conform contract nr...*, precizam următoarele:

- răspunsul reprezentantului legal la punctul nr.5 din nota explicativă înregistrată la SC ... sub nr... (*Anexăm copii după Contractul nr... din care rezultă modul de calcul al sumei facturate*) este incomplet deoarece din contractul respectiv nu rezultă că serviciul a fost prestat în scopul obținerii de venituri din operațiuni taxabile.

- din contractul nr..., rezultă că acesta s-a încheiat pentru transportul unor vitrine frigorifice și utilaje de carmangerie din Italia, iar contribuabilul a declarat că societatea nu a efectuat achiziții intracomunitare.

Deși, prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr... s-au solicitat documentele justificative din care să rezulte persoana impozabilă a cărei aparțin bunurile transportate și care sunt elementele din care rezultă că aceste cheltuieli de transport au fost efectuate în vederea obținerii de venituri și dacă sunt aferente operațiunilor taxabile, până la data redactării raportului de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, petenta nu a mai prezentat alte documente din care să rezulte realitatea și necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, contrar prevederilor art. 145, alin.2 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la afirmația petentei potrivit căreia "*acest capitol este nul ca urmare a depășirii atribuțiilor legale de către organul de control*", aceasta este nefondată întrucât prin art.7, alin.2 și art.94, alin.2, lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală (citate anterior) sunt precizate clar atribuțiile organului de inspecție fiscală.

Deși societatea susține ca operațiunile înscrise în facturile respective sunt necesare, reale și legale, în susținerea celor afirmate nu anexează documentele solicitate de organul de inspecție fiscală.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei.

5. Referitor la suma de ... lei, reprezentând TVA nedeductibilă fiscal aferentă facturilor fiscale centralizate în anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală, facturi care nu contin informațiile obligatorii pentru exercitarea dreptului de deducere.

Petenta susține că la punctul 8 al capitolului de TVA din raportul de inspecție fiscală se stabilește în mod greșit o bază de impunere suplimentară în sumă totală de ... lei și TVA nedeductibilă fiscal în sumă de ... lei, ca urmare a înscrierii în evidența contabilă a unui nr. de 59 facturi fiscale care potrivit organului de control nu au calitatea de documente justificative.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală TVA dedusă în baza a 59 (cincizecișinouă) de facturi centralizate în anexa nr. 7. Facturile respective au fost înregistrate în evidența contabilă în următoarele conturi:

- în contul de mijloace fixe 214 – suma de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei;

- în contul de cheltuieli cu materiile prime suma de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei.

Pentru verificarea deductibilității TVA înscrisă în aceste facturi s-a verificat data exigibilității taxei colectate de către furnizori, respectiv s-a procedat la verificarea datei când a avut loc faptul generator pentru fiecare livrare de bunuri în parte.

Întrucât faptul generator intervine la data livrării bunurilor, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării, formularul de factură trebuie obligatoriu să conțină data livrării bunurilor.

Conform prevederilor art.134,alin.3, art.134¹, alin.1 și art. 134¹, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

- art. 134 alin.(3).

„Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.” (pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2009)

- art. 134¹ alin. (1).

“Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol”.

- art. 134² alin. (1).

“Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”.

La art.145, alin.1 din același act normativ se stipulează:

„Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”.

În urma analizei conținutului celor 59 facturi fiscale centralizate în anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală, s-au constatat următoarele:

- cele mai multe dintre facturi, cu excepția a trei cazuri nu au completate datele de livrare ceea ce înseamnă că pentru achizițiile respective nu se cunoaște momentul în care ia naștere dreptul de deducere și astfel deducerea TVA s-a făcut de către contribuabil în baza unor facturi care nu cuprind informațiile obligatorii pentru exercitarea dreptului de deducere, contrar prevederilor art.146, alin.1, lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- la rubrica Date privind expediția, pentru un număr de 52 facturi fiscale, „numele delegatului” și a „cartii de identitate”, au fost înscrise eronat, pentru un număr de 6 facturi fiscale, numărul buletinului/cartii de identitate aparține altor persoane, iar la una dintre facturi nu era trecut numărul cartii de identitate.

- la rubrica „mijloc de transport”, fie nu au înscrise mijloacele de transport, fie numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* nu figurează în Registrul Național de Evidență a Permiselor de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor, fie numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la

rubrica *Date privind expediția* aparțin unor autoturisme având ca proprietari diverse persoane particulare.

Conform prevederilor art.146, alin.1, lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(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);

La art.155, alin.5, lit.1 din același act normativ se stipulează:

Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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;

Potrivit, prevederilor art.158, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² și 156³, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vama în vigoare.

Totodată s-a constatat ca facturile nu sunt însoțite de certificate de calitate sau de specificații tehnice iar bunurile nu pot fi individualizate deoarece nici pe formularele de facturi nu sunt înscrise caracteristicile minime necesare care să permită verificarea corectitudinii prețului de achiziție în raport cu tipul, sortimentul și calitatea acestora.

Conform chitanțelor anexate facturilor toată contravaloarea bunurilor din aceste facturi a fost achitată cu numerar dar înregistrarea plăților nu s-a făcut în registrul de casă ci prin majorarea rulajului creditor al contului 455 – *sume datorate asociaților*.

Niciuna dintre aceste facturi nu a fost declarată prin declarația 394 nici de SC ..., nici de presupușii furnizori.

Pentru verificarea necesității, realității și legalității acestor achiziții organul de inspecție fiscală a procedat la solicitarea de informații suplimentare atât reprezentantului legal al contribuabilului cât și unor autorități publice, după cum urmează:

a) - prin nota explicativă înaintată contribuabilului în data de 07.10.2010, la punctele 1 - 7 au fost solicitate informații detaliate cu privire la achiziția acestor bunuri începând cu contactarea furnizorilor și până la modul de în care aceste achiziții au contribuit la realizarea de venituri din operațiuni autorizate;

Deși, au fost solicitate reprezentantului legal al societatii, informații cu privire la:

- modul în care au fost contactați furnizorii;
- verificarea calității de reprezentanți legali pentru persoanele cu care s-a intrat în contact;
- identitatea transportatorilor și calitatea acestora în raport cu firmele furnizoare;
- verificarea calității de reprezentanți legali pentru persoanele cărora au fost achitate bunurile;

- verificarea calității delegaților înscriși la rubrica *Date privind expediția*; acesta a făcut doar mențiunea ca, *Nu am știut că trebuie să verificăm calitatea delegatului și numărul mașinii cu care s-a făcut transportul, zilnic avem un număr de aproximativ 10 facturi și nu putem verifica aceste detalii care nu ne privesc. Verificăm marfa d.p.d.v. cantitativ și calitativ și preț achiziție.*

Argumentul agentului economic, nu este însușit de organul de inspecție fiscală, întrucât verificarea caracterului de document justificativ al unei facturi presupune și verificarea realității datelor înscrise în formular.

În conformitate cu prevederile din ANEXA 1 la normelor metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă aprobate prin OMFP nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile „**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**”.

Totodata, se retine faptul ca Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 publicata in Monitorul Oficial al Romaniei nr.732/30.10.2007 a precizat urmatoarele: ***Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA.***

b) – desi prin nota explicativă înaintată contribuabilului în data de ..., la punctul 2 au fost solicitate explicații cu privire la neînregistrarea în registrul de casă a plăților celor 59 de facturi și înregistrarea acestora în creditul contului 455, nu s-a primit nici un răspuns din partea reprezentantului legal al societatii.

c) - prin nota explicativă înaintată contribuabilului în data de 18.10.2010, la punctul 1 au fost solicitate precizări cu privire la locul unde se află bunurile înregistrate în contul de mijloace fixe și prezentarea documentațiilor tehnice, a notelor de recepție și a fișelor mijloacelor fixe pentru aceste achiziții:

Răspunsul la punctul 1 din nota explicativă înaintată contribuabilului în data de 18.10.2010, cu privire la locul unde se află bunurile înregistrate în contul de mijloace fixe și prezentarea documentațiilor tehnice, a notelor de recepție și a

fișelor mijloacelor fixe pentru aceste achiziții a fost următorul: *Toate mijloacele fixe achiziționate în decembrie 2008 și decembrie 2009 se află depozitate într-o hală cu statut de comodat, loc în care se află toate obiectele de inventar și mijloacele fixe care nu sunt folosite sau care au fost casate. Întrucât prețul a fost convenabil, majoritatea sunt luate second-hand și nu au documentații tehnice.*

d) - prin adresa nr... au fost solicitate de la SPCLEP Onești informații cu privire la persoanele și cărțile de identitate înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția*;

Prin răspunsul la adresa nr... (anexat la prezentul), SPCLEP Onești a comunicat organului de inspecție fiscală următoarele:

- în șase cazuri cărțile de identitate înscrise pe facturi aparțin altor persoane decât cele înscrise la rubrica *Date privind expediția*;

- în restul cazurilor nu există cărțile de identitate și persoanele înscrise la rubrica *Date privind expediția*.

e) - prin adresa nr... au fost solicitate de la SPCRPCIV Bacău informații cu privire la mijloacele de transport auto înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția*;

Prin răspunsul la adresa nr... (anexat la prezentul), SPCRPCIV Bacău a comunicat organului de inspecție fiscală următoarele:

- 15 (cincisprezece) dintre cele 59 (cincizecișinouă) facturi nu au înscrise la rubrica *Date privind expediția*, mijloacele de transport;

- 11 (unsprezece) dintre numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* nu figurează în Registrul Național de Evidență a Permiselor de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor;

- 15 (cincisprezece) dintre numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* aparțin unor autoturisme având ca proprietari diverse persoane particulare;

- 2 (două) dintre numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* aparțin unor semiremorci;

- unul dintre numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* aparține unui tractor rutier;

- nici unul dintre mijloacele de transport auto înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* nu aparține prezumtivilor furnizori sau cumpărătorului;

Alte elemente de suspiciune cu privire la necesitatea, realitatea și legalitatea efectuării achizițiilor în baza celor 59 de facturi precum și modul de valorificare:

- cu privire la achizițiile înregistrate în luna decembrie 2008 în contul de mijloace fixe, precizate distinct în anexa nr. 2, prin procesul verbal de cercetare la fata locului nr..., organul de inspecție fiscală a consemnat faptul că bunurile respective nu au putut fi identificate la locul de depozitare la care organul de inspecție fiscală s-a deplasat împreună cu reprezentantul legal.

- cu privire la valorificarea bunurilor recepționate ca materii prime, conform notelor contabile, vânzarea a fost reflectată prin înregistrarea unor venituri în sumă

de ... lei în contul 708 – venituri din prestari diverse - în luna decembrie 2008, după cum urmează:

* ... lei cu explicația *Se înregistrează încasări prin casă*, înregistrare pentru care prin punctele 6 și 7 din nota explicativă înaintată reprezentantului legal în data de ... au fost solicitate documentele justificative (facturi sau bonuri fiscale) deoarece acestea nu existau în dosarul lunii decembrie 2008.

Deși solicitarea a fost explicită, reprezentantul legal nu a prezentat nici un document în baza căruia a înregistrat livrările (facturi sau bonuri fiscale) iar pentru încasări a prezentat doar în urma solicitării copia unui monetar fără număr, întocmit pentru zilele *21 – 31 dec. 2008* și având înscrisă mențiunea *piața liberă div. persoane*.

Răspunsul din nota exoplicativa a fost urmatorul: *S-a înregistrat în luna decembrie 2008 încasări din vânzări pe piața liberă div. persoane suma de ... reprezentând materiale diverse intrate în societatea noastră conform Jurnalului de cumpărări decembrie 2008 de la div. furnizori, făcându-se venit în cont 708, iar scoaterea din evidență a acestora făcându-se prin cont 601 – suma de ... lei, NC .., diferența reprezentând venituri între cumpărare și vânzare.*

Deși în conformitate cu prevederile art. 57 alin. (3) din OUG nr. 28/1999 privind obligatia operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare ; **Se interzice introducerea pe piata a produselor, daca acestea nu sunt insotite de documentele de angajare ale producatorului/importatorului referitoare la calitatea si securitatea acestora, emise conform reglementarilor legale in vigoare**, se evidențiază faptul că reprezentantul legal susține că bunurile au fost vândute *pe piața liberă* în zilele de 21 – 31 decembrie 2008, în condițiile în care nu prezintă autorizație de funcționare pentru acest tip de comerț, nu a utilizat aparate electronice de marcat fiscale deși era obligat să o facă și în general nu a prezentat vreun document care să probeze realitatea operațiunii.

* ... lei cu explicația *Se înregistrează jurnal vânzări mărfuri*, în baza a cinci facturi emise către SC ... SRL, facturi nedeclarate prin Declarația 394;

Organul de inspecție fiscală a procedat la efectuarea unui control încrucișat la SC ...SRL.

Urmare efectuării acestui control s-au constatat alte elemente de suspiciune cu privire la realitatea operațiunilor de vânzare, astfel:

- contribuabilul a înregistrat in evidenta contabila si a declarat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2008 cele 5 facturi emise de S.C. S.R.L, dar achiziția nu a fost declarată prin declaratia 394;

- cu privire la conditiile in care au fost comandate si aprovizionate bunurile, administratorul mentioneaza ca acestea au fost comandate verbal, au fost transportate cu mijloc de transport personal si au fost primite in vederea construirii unei magazii;

- ca documente justificative privind realitatea achiziționării și utilizării pentru nevoile firmei a bunurilor din facturile emise de SC ... au fost prezentate doar cinci documente denumite *Bon de consum*, documente pe care se menționează doar *Materiale consumabile* și din care nu rezultă nici o legătură cu bunurile înscrise în facturile care au făcut obiectul controlului.

Referitor la afirmația petentei, precum ca „*In mod gresit nu au fost luate în calcul cumpărăriile (achiziționările) efectuate de către subscrișa în baza celor 59 de facturi fiscale. Faptul că operațiunile cuprinse în aceste facturi fiscale au fost necesare majorării veniturilor, reale și legale rezulta din faptul că aceasta marfa a fost apoi vândută de către subscrișa, operațiunea de vânzare fiind luată în calcul la stabilirea bazei de impozitare fiind achitate aferent TVA și impozit pe profit. În urma revanzării acestor bunuri, subscrișa a realizat profit*”, aceasta nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece petenta nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici nu anexează la contestație documentele primare justificative din care să rezulte realitatea operațiilor de cumpărare-revânzare, respectiv notele de recepție întocmite pentru facturile de cumpărare și înregistrate în contul de materii prime, notele de transfer în contul de mărfuri pentru a putea fi valorificate ca atare, facturile sau bonurile de casa în care să fie consemnate vânzările de bunuri din facturile respective.

În ceea ce privește mențiunea petentei conform căreia “*tot în legătura cu aceste 59 de facturi fiscale se arată ca acestea nu au fost înregistrate în registrul de casa a platilor ci în creditul contului 455. Legea nu prevedea obligativitatea înregistrării unor astfel de operațiuni exclusiv în registrul de casa. Sumele aferente celor 59 de facturi fiscale au fost plătite direct de către administrator de aceea banii nu au mai trecut prin casă*”, facem precizarea ca petenta omite faptul că pe chitanțele de plată a contravalorii bunurilor înregistrate ca achiziționate în baza celor 59 de facturi este trecut numele SC ... și nu a administratorului, aspect din care rezultă obligativitatea înregistrării acestei operațiuni în registrul de casă.

Referitor la afirmația contestatoarei, în sensul ca “organul de control nu enumera facturile în cauză, nu le individualizează în parte, nu indica ce element concret lipsește fiecăreia dintre ele și, mai mult, nu arată ce documente în concret lipsește fiecărei operațiuni în parte, îngradind astfel dreptul la apărare, precizăm ca facturile sunt enumerate și individualizate în anexa nr. 7, anexă pe care însăși petenta o invocă iar elementele obligatorii care lipsesc sunt detaliate la paginile 16 – 19 din raportul de inspecție fiscală nr. ...

În ceea ce privește mențiunea societății, respectiv “*omisiunea de a declara operațiunile în declarația semestrială 394 nu are drept consecință legală înlăturarea facturilor ca element (documente) justificativ în scopul dovedirii cheltuielilor și nici nu are ca efect majorarea bazei de impunere cu sumele înscrise în aceste facturi și deci nici aplicarea de TVA și impozit suplimentar aferent acesteia*”, facem precizarea ca organul de inspecție fiscală nu a constatat

nedeductibilitatea TVA ca urmare a nedeclarării facturilor ci a semnalat acest aspect ca element de suspiciune cu privire la realitatea operațiunilor.

Nici argumentul societatii potrivit caruia *“in mod gresit organul de control apreciaza ca nu au putut fi identificate mijloace fixe inscrite in contul 214 in suma de ... lei cu TVA aferenta ... lei. Arăt faptul ca acestea fost indicate organului de control si au fost prezentate la fața locului. Pentru aceste mijloace fixe au fost intocmite note de intrare receptie, fișe de magazie cu numar de identificare”*, nu poate fi luat in considerare in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat :

- La pagina 18 din raportul de inspecție fiiscală s-a consemnat faptul că bunurile înregistrate în contul de mijloace fixe nu au putut fi individualizate la fața locului deoarece pentru aceste nu au fost prezentate notele de recepție, fișele de magazie și registrul mijloacelor fixe în care să fie înregistrate numerele alocate acestor bunuri, numere care apoi să fie regăsite înscrise pe bunurile respective.

- Petenta nu anexează la contestație documentele primare din care să rezulte existența concretă a bunurilor înregistrate ca mijloace fixe în baza facturilor centralizate în anexa nr. 7 și în baza cărora să poată fi individualizate din multitudinea de produse stocate în hala în care a fost condus organul de inspecție fiiscală pentru cercetarea la fața locului finalizată cu încheierea procesului verbal nr...

În consecință, organul de inspecție fiiscală a stabilit corect o bază de impunere suplimentară în sumă totală de ... lei și TVA nedeductibilă fiiscală în sumă de ... lei.

In concluzie, pentru intreaga perioada supusa verificarii a rezultat o taxa pe valoarea adaugata neadmisa la deducere in suma totala de ... lei.

b. Referitor la TVA colectata.

Pentru perioada 01.10.2006 – 31.12.2009, organele de inspecție fiiscala au stabilit suplimentar o taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de ... lei, care prezinta urmatoarea componenta:

1. Referitor la suma de (-) ..., reprezentand tva colectata eronat, atât prin deconturile aferente lunilor ianuarie si februarie cât și prin decontul aferent lunii martie 2007(pentru trim. I 2007).

În decontul aferent lunii martie 2007 contribuabilul a completat TVA colectată aferentă întregului trimestru în sumă de ... lei în loc de ... lei suma aferentă lunii martie.

Eroarea s-a produs ca urmare a faptului că în 2006 contribuabilul a avut ca perioadă fiiscală trimestrul, iar persoana care a întocmit decontul de TVA pentru luna martie 2007 a omis faptul că din anul 2007 societatea are ca perioada fiiscală luna calendaristică.

Conform prevederilor art.82, alin.3 din OG nr.92/2003, republicata privind Codul de procedura fiscala:

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o diminuare a bazei de impunere cu suma de ... lei și o diminuare a TVA colectată cu suma de ... lei.

2. Referitor la suma de ... lei, reprezentand tva colectata suplimentar aferente bazei impozabile in suma de ... lei, reprezentand stoc de marfuri lipsa in gestiune la 31 decembrie 2007.

Petenta susține că la punctul 4 din raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție stabilește în mod gresit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei calculată prin diferență între stocul înregistrat de contribuabil și cel calculat la control și TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei, calculată prin diferență între TVA neexigibilă înregistrată de contribuabil și TVA neexigibilă stabilită la control.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2007, prin nota de contabilitate nr..., la poziția 6, cu explicația *Se înregistrează jurnal cumpărări mf. conf. NIR ...*, au fost efectuate următoarele înregistrări fără documente justificative:

- credit cont 378
- credit cont 4428

Întrucât adaosul comercial și TVA neexigibilă aferente cumpărărilor de mărfuri din decembrie 2007 înscrise de contribuabil în centralizatorul notelor de intrare recepție erau în sumă de ... lei și respectiv de ... lei au fost solicitate explicații reprezentantului legal.

Prin punctul 6 din nota explicativă înaintată în data de ..., reprezentantul legal al societății a făcut mențiunea ca: *În decembrie 2007 s-a înregistrat un adaos comercial fără să rezulte din recepția mărfurilor deoarece s-au majorat unele prețuri de vânzare, fără să se modifice recepțiile – însă societatea nu a adus prejudicii, din contra s-a înregistrat profit.*

Explicația nu poate fi luată în considerare de organul de inspecție fiscală, scopul acestei inspecții fiscale fiind de verificare a modului în care au fost respectate prevederile legislației contabile și fiscale precum și a corectitudinii stabilirii și declarării sumelor datorate bugetului de stat; faptul că în urma efectuării acestor înregistrări în evidența contabilă s-a înregistrat profit și nu s-a înregistrat pierdere contabilă nu are relevanță în raport cu obligativitatea oricărui contribuabil de a respecta prevederile legislației contabile și fiscale.

Totodată se remarcă și faptul că explicația contribuabilului nu este susținută de nici un document care să justifice înregistrarea altor sume decât cele înscrise în centralizatorul notelor de intrare recepție întocmit pentru luna decembrie 2007.

În aceste condiții s-a procedat la determinarea influenței fiscale asupra bazelor de impunere pornind de la valoarea mărfurilor la preț de vânzare cu amănuntul, adaosul comercial și TVA neexigibilă calculate de contribuabil în centralizatorul notelor de intrare recepție, la calculul adaosului comercial pentru marfa vândută utilizându-se coeficientul mediu de adaos pentru cumpărările de mărfuri din anul 2007, rezultat din calcul, respectiv 11,67 (anexa nr. 4).

Au rezultat astfel următoarele sume, prezentate mai jos comparativ cu sumele înregistrate de către contribuabil în evidența contabilă:

- debit 371 - mărfuri aprovizionate în luna decembrie 2007: ... lei față de ... lei înregistrat;

- credit 378 – adaos comercial mărfuri decembrie 2007: ... lei față de ... lei înregistrat;

- credit 4428 – TVA neexigibilă mărfuri decembrie 2007: ... lei față de ... lei înregistrat;

- debit 607 – cheltuieli cu mărfuri vândute în luna decembrie 2007: ... lei față de – ... lei înregistrat;

 - sold debitor 371 la 31.12.2007 – stoc marfă: ... lei față de ... lei înregistrat;

 - sold creditor 378 la 31.12.2007 – adaos comercial stoc marfă: ... lei față de ... lei înregistrat;

 - sold creditor 4428 la 31.12.2007 – TVA neexigibilă stoc marfă: ... lei față de ... lei înregistrat;

 - rulaj debitor (și creditor) 607 în anul 2007 – cheltuieli cu mărfurile: ... lei față de ... lei înregistrat.

S-a constatat astfel că prin înregistrarea unui adaos comercial mai mare cu ... lei față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepție s-au diminuat cheltuielile cu mărfurile vândute pentru anul 2007 cu suma de ... lei (... lei, cheltuieli cu mărfurile stabilite la control - ... lei, cheltuieli cu mărfurile înregistrate de societate), dar a rezultat și un stoc fictiv de mărfuri în valoare de **... lei** (... lei stoc înregistrat – ... lei stoc rezultat din calcul).

Facem precizarea că prin contestație, petenta nu prezintă în apărarea sa documente sau explicații cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a unor sume în lipsa documentelor justificative limitându-se la a face afirmații fără legătură cu fondul problemei ignorând faptul că sumele stabilite de organul de inspecție fiscală au avut la bază chiar documentele primare și centralizatoarele acestora din dosarele societății precum și coeficientul de adaos comercial practicat de societate pentru celelalte 11 luni ale anului 2007.

Pentru stabilirea cât mai exactă a situației reale, organul de inspecție fiscală a solicitat și listele de inventariere pentru fiecare an din perioada verificată, în

conformitate cu prevederile art.7, alin.1 din Legea nr.82/1991, in care se precizeaza:

1) Persoanele prevăzute la art. 1 au obligația sa efectueze inventarierea generală a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o data pe an pe parcursul functionarii lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

Mentionam ca acestea nu au fost prezentate deoarece (conform afirmației reprezentantului legal) inventarierea mărfurilor nu a fost efectuată, astfel încât prin dispoziția de măsuri nr. echipa de inspecție a dispus efectuarea inventarierii la data de 31.12.2010.

Fata de cele prezentate si intrucat conform prevederilor art.128, alin.4, lit.d din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare in care se precizeaza:

(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)”.

organul de inspectie fiscala a stabilit ca lipsa mărfurilor în valoare de ... lei din stocul înregistrat în evidența contabilă este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată pentru care se colectează TVA.

Conform prevederilor art.137, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit corect o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei calculată ca diferență între stocul înregistrat de contribuabil și cel calculat la control și TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei, calculată prin diferență între TVA neexigibilă înregistrată de contribuabil și TVA neexigibilă stabilită la control.

3. Referitor la suma de ..., reprezentand tva colectata aferenta facturilor pentru care societatea nu a aplicat masurile de simplificare.

În ceea ce privește punctul nr. 5 al raportului de inspectie fiscală (capitolul TVA), petenta susține că s-a stabilit in mod gresit pentru facturile pentru care nu s-a aplicat taxare inversă o bază de impunere suplimentara in suma de ... lei și TVA calculată suplimentar in sumă de ... lei.

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca facturile emise de SC ...SRL in anul 2007, nu au incripta mentiunea taxare inversa,

dar nici contribuabilul verificat nu a procedat la aplicarea masurilor de simplificare.

Conform prevederilor art. 160 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal:

(1) Furnizorii și beneficiarii bunurilor/serviciilor prevăzute la alin. (2) au obligația să aplice măsurile de simplificare prevăzute de prezentul articol. Condiția obligatorie pentru aplicarea măsurilor de simplificare este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 153.

La art.160 alin. (3) din același act normativ se stipulează:

„ ...Pe facturile primite de la furnizori, beneficiarii vor înscrie taxa aferentă, pe care o evidențiază atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Pentru operațiunile supuse măsurilor de simplificare nu se face plata taxei între furnizor și beneficiar”.

Intrucat potrivit prevederilor Codului fiscal în vigoare în anul 2007, citate mai sus confecționarea de tâmplărie era supusă reglementărilor privind măsurile de simplificare, ca urmare a faptului ca această activitate face parte din clasa 4542 - Lucrări de tâmplărie și dulgherie, care include *montarea de elemente de tâmplărie și dulgherie, produse de terți, din lemn sau alte materiale ca: uși, ferestre, tocuri de usi si ferestre, elemente pentru bucătării, trepte de scari, accesorii pentru magazine etc*, pentru facturile pentru care nu s-a aplicat taxarea inversă, organele de inspectie fiscala au stabilit corect o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA colectată suplimentar în sumă de ...lei.

4. Referitor la suma de ... lei , reprezentand tva colectata suplimentar aferenta facturii fiscale nr... de Storno a facturii fiscale nr. ..., fara a avea la baza documente justificative.

Petenta contestă baza de impunere suplimentara in suma de ... lei si TVA colectată suplimentar in sumă de ... lei stabilite la punctul 7 al capitolului de TVA din raportul de inspectie fiscală argumentând stornarea în luna septembrie 2008 a facturii de transport nr... astfel:

- factura nr...din eroare a fost înscrisă în contul de venituri 704, deoarece aceasta nu a fost încasată;
- în luna iunie nu s-au înregistrat cheltuieli cu carburanții;
- anularea operațiunii comerciale (a transportului) a avut loc înainte de realizarea ei;
- operațiunea de stornare este permisă de art. 138 lit. a) cod fiscal coroborat cu art. 159 alin. 2 cod fiscal;
- nu există documente (foaie de parcurs, ordin de deplasare, etc.) care să ateste efectuarea transportului.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna septembrie 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală factura nr. ... emisă pentru

SC ... SRL reprezentând *Storno factura* ... diminuând în acest mod veniturile cu suma de ... lei și TVA colectată cu suma de ... lei.

Factura nr... a fost emisă pentru *Transport cu auto* ... și înregistrată în luna iunie 2008 în contul de venituri - 704 și nu ca avans rezultând astfel că factura a fost emisă pentru un serviciu efectiv prestat și nu pentru un avans în contul unui serviciu viitor.

În această situație prin punctul nr. 8 din nota explicativa înaintată contribuabilului în data de ... au fost solicitate documentele justificative în baza cărora a fost emisă factura de stornare.

Răspunsul reprezentantului legal potrivit caruia” *Factura ... emisă către SC ... SRL reprezintă stornare a facturii ... deoarece nu s-a mai efectuat transportul*” nu poate fi luat în considerare de către organul de inspecție fiscală deoarece:

- denumirea serviciului înscris în factura nr... este *Transport cu auto* ... și nu *Transport care urmează a se efectua* sau ceva similar care să sugereze măcar că operațiunea va avea loc în viitor;

- înregistrarea în contul de venituri explicată prin contestație ca fiind din eroare deoarece nu a fost încasată este nefondată, petenta confundând momentul încasării cu momentul obligativității înregistrării unui venit;

- lipsa cheltuielilor cu carburanții în luna iunie 2008 poate avea și alte motive nu numai neefectuarea de transporturi (omisiunea înregistrării, facturarea cu întârziere de către furnizorul de combustibil, etc);

- factura de stornare s-a întocmit după trei luni de la data emiterii facturii de transport, interval de timp în care s-ar fi putut constata faptul că o operațiune care nu a avut loc s-a înregistrat într-un cont de venituri și ar fi trebuit efectuată corectarea acestei înregistrări.

Facem precizarea ca, cazurile de emiterie a facturilor de storno sunt expres și limitativ prevăzute de art.138 coroborat cu art. 159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

- art.138, lit.a din Legea nr. 571/2003:

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;

- art. 159 alin. (2) din Legea nr. 571/2003:

(2) În situațiile prevăzute la art. 138 furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie să emită facturi sau alte documente, cu valorile înscrise cu semnul minus, când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului, cu excepția situației prevăzute la art. 138 lit. d).

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și TVA colectată suplimentar în sumă de ... lei.

In concluzie pentru intreaga perioada supusa verificarii, organele de inspectie fiscala au colectat o taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentara in suma totala de ... **lei**.

Avand in vedere neadmiterea la deducere a TVA in suma de ... lei si colectarea suplimentara a TVA în sumă de ... lei, a rezultat pentru perioada 01.10.2006 – 31.12.2009 o taxa pe valoarea adaugata suplimentara de plată în sumă totală de ... **lei**.

Pentru neplata la termen TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 119 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare au fost calculate accesorii până la data de 25.11.2010, astfel (anexa nr.1.2):

- majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei.
- penalități de întârziere în sumă de ... lei.

B. Referitor la impozitul pe profit, se retine:

Cauza supusa solutionarii Directiei generale a finantelor publice Bacau este daca societatea datoreaza bugetului de stat suma de ... lei, reprezentand: ... lei – impozit pe profit, ... lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe profit si ... lei – penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit, stabilite prin decizia de impunere nr...., emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr...

Prin contestatia formulata, petenta contesta obligatiile de plata stabilite suplimentar prin decizia de impunere contestata, reprezentand impozit pe profit majorari de intarziere si penalitati aferente, solicitand desfiintarea in intregime a actelor fiscale atacate si emiterea unei noi decizii de impunere cu o noua baza de impunere corespunzatoare.

In urma verificarii efectuate, prin decizia de impunere nr...., contestata, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2009 un impozit pe profit suplimentar de plata in suma de ... **lei**, rezultat ca diferenta intre impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de ... lei si impozitul minim declarat de societate in anul 2009 in suma de ... lei.

Impozitul pe profit suplimentar in suma de ... lei, este aferent unei baze impozabile stabilita suplimentar in suma totala de ... lei, dupa cum urmeaza:

1. Referitor la suma de ... lei, reprezentand pierdere fiscala recuperata nelegal, nedecarata prin declaratia aferenta anului 2005.

Pentru anul fiscal 2006, prin declaratia anuală nr... contribuabilul a raportat la rubrica 37 *Pierdere fiscală în perioada curentă, de raportat în perioada următoare* suma de ... lei, diminuând în acest fel baza impozabilă și raportând

profit impozabil în sumă de ... lei și impozit pe profit datorat pentru anul 2006 în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit pentru aceeași perioadă un profit impozabil în sumă de ... lei și impozit pe profit în suma de ... lei.

A rezultat astfel o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar de plata în sumă de ... lei.

Petenta susține că în mod greșit, ca organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei **deoarece diminuarea profitului impozabil a avut loc ca urmare a pierderilor fiscale raportate în declarația anuală pe 2006 în sumă de ... lei, care este compusă din: pierderi raportate în anii precedenți cont 117 de ... lei la care se adaugă ... lei pierderi din 2005.**

Potrivit prevederilor art.26, alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora”.

La pct. 74 din normele de aplicare a prevederilor art. 26 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal se stipulează:

“Pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent”.

Facem precizarea că prin declarația aferentă anului 2005, societatea a declarat o pierdere fiscală de recuperat în sumă de ... lei și nu ... lei, așa cum menționează petenta în susținerea contestației.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit corect pentru anul 2006 o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

2. Referitor la suma de ... lei, (din care ... lei –în anul 2007 și ... lei –în anul 2008) reprezentând cheltuieli cu marfurile înscrise în facturi care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ.

Suma de ... lei, prezintă următoarea componentă:

- ... lei – cheltuieli aferente facturilor de achiziții de marfuri de la SC ... SRL (centralizate în anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală).

Prin contestația formulată, petenta susține că operațiunile de achiziție de la SC ... SRL și de livrare (vânzare) către SC ... SRL sunt operațiuni necesare, reale și justificate economic, realitatea operațiunilor rezultând atât din facturile fiscale în cauză cât și din aceea că prețul a fost încasat de la SC ... SRL și a format baza de impozitare la care societatea a achitat atât impozite cât și TVA.

Totodata petenta afirma ca facturile in cauza au caracter de documente justificative deoarece cuprind informatiile solicitate de art.155, alin. 5 din codul fiscal in conditiile in care la lit. C din articolul si aliniatul aratat stabileste că se inscrie in factura data livrării atunci cand aceasta este diferită de data întocmirii facturii fiscale. Relevanta in cauza are realitatea acestor operatiuni, realitate evidenta din moment ce subscrisa a inregistrat incasari declarate din aceste vanzari.

Asa cum s-a aratat si la pct.1, referitor la TVA, in urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat in evidenta contabila in luna februarie 2007 cheltuieli cu marfurile in suma de ... lei in baza facturilor de achizitie de marfuri emise de S.C. ... S.R.L, centralizate in anexa nr.3 la raportul de inspectie fiscala, facturi care nu indeplinesc calitatea de documente justificative, respectiv nu sunt completate la rubrica *Date privind expediția* în condițiile în care data la care au fost livrate bunurile este un element obligatoriu de completat în factură în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. 1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in care se precizeaza:

5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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;

Potrivit prevederilor art.21, alin.4, lit.f din 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.”

Operațiunea de vânzare – cumpărare în întregul său prezintă elemente de suspiciune cu privire la realitatea efectuării, astfel:

- facturile de livrare către SC ... SRL nu sunt completate la rubricile *Data facturii* și *Date privind expediția* în condițiile în care data întocmirii documentului și data la care au fost livrate bunurile sunt elemente obligatorii de completat în factură în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit.l (citate mai sus) și lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, in care se stipuleaza:

5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

b) data emiterii facturii;

- toate cele trei exemplare ale facturilor de livrare către SC ... SRL se aflau în dosarul lunii martie al SC ...;

Referitor la afirmatia petentei in sensul ca *facturile in cauza au caracter de documente justificative deoarece cuprind informatiile solicitate de art.155, al.5 din codul fiscal in conditiile in care la lit. c din articolul si aliniatul aratat stabileste că se inscrie in factura data livrării atunei cand aceasta este diferita de data*

intocmirii facturii fiscale, facem precizarea ca aceasta nu poate fi luata in sustinerea favorabila a cauzei, deoarece, facturile în discuție au fost înregistrate în anul 2007 când data la care au fost livrate bunurile era un element obligatoriu de completat în factură în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5) lit. l) din Codul fiscal în vigoare în anul 2007.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit corect o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

- ... lei – cheltuieli aferente facturilor de achizitii de materii prime si de mijloace fixe.

Petenta susține că pentru această faptă organul de inspectie fiscala stabileste in mod gresit in baza cheltuielilor constatate ca fiind nedeductibile fiscal o bază de impunere suplimentară in sumă totală de ... lei si impozit pe profit suplimentar in sumă de ... lei, iar pentru mijloacele fixe care nu au putut fi identificate o bază suplimentară in sumă de ... lei si impozit pe profit suplimentar in sumă de ... lei .

In urma verificarii efectuate organele de inspectie au constatat ca in luna decembrie 2008, societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală achizitii de mijloace fixe si cheltuieli cu materiile prime in baza a 59 (cincizecișinouă) de facturi centralizate în anexa nr. 7.

Facturile respective au fost înregistrate în evidența contabilă în următoarele conturi:

- în contul de mijloace fixe 214 – suma de ... lei cu TVA aferentă în sumă de ... lei;
- în contul de cheltuieli cu materiile prime suma de ... lei cu TVA aferenta în sumă de ... lei.

Asa cum s-a specificat si la pct.1 privind Taxa pe valoarea adaugata, pentru verificarea necesității, realității și legalității efectuării achiziției bunurilor înscrise în aceste facturi s-a procedat la verificarea existenței datelor obligatorii de înscris în formularele de facturi.

In urma analizei continutului celor 59 facturi fiscale centralizate în anexa nr. 7 la raportul de inspectie fiscala, s-au constatat urmatoarele:

- cele mai multe dintre facturi, cu exceptia a trei cazuri nu au completate datele de livrare, caracteristicile minime necesare care să permită verificarea corectitudinii prețului de achiziție în raport cu tipul, sortimentul și calitatea bunurilor și nu sunt însoțite de certificate de calitate sau de specificații tehnice, toate aceste omisiuni având ca o primă consecință faptul că bunurile nu pot fi individualizate.

- la rubrica Date privind expeditia, pentru un numar de 52 facturi fiscale, „numele delegatului” si a „cartii de identitate”, au fost inscrise eronat, pentru un numar de 6 facturi fiscale, numarul buletinului/cartii de identitate apartinea altor persoane, iar la una dintre facturi nu era trecut numarul cartii de identitate.

- la rubrica „mijloc de transport”, fie nu au înscrise mijloacele de transport, fie numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* nu figurează în Registrul Național de Evidență a Permiselor de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor, fie numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* aparțin unor autoturisme având ca proprietari diverse persoane particulare.

Conform chitanțelor anexate facturilor toată contravaloarea bunurilor din aceste facturi a fost achitată cu numerar dar înregistrarea plăților nu s-a făcut în registrul de casă ci prin majorarea rulajului creditor al contului 455 – *sume datorate asociațiilor*.

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la solicitarea de informații suplimentare atât reprezentantului legal al contribuabilului cât și unor autorități publice, după cum urmează:

a) - prin nota explicativă înaintată contribuabilului în data de ..., la punctele 1 – 7, au fost solicitate informații detaliate cu privire la achiziția acestor bunuri începând cu contactarea furnizorilor și până la modul în care aceste achiziții au contribuit la realizarea de venituri din operațiuni autorizate, respectiv modul în care au fost contactați furnizorii, verificarea calității de reprezentanți legali pentru persoanele cu care s-a intrat în contact, identitatea transportatorilor și calitatea acestora în raport cu firmele furnizoare, verificarea calității delegaților înscrși la rubrica *Date privind expediția*;

Raspunsul reprezentantului legal al societății a fost acela ca „*Nu am știut că trebuie să verificăm calitatea delegatului și numărul mașinii cu care s-a făcut transportul, zilnic avem un număr de aproximativ 10 facturi și nu putem verifica aceste detalii care nu ne privesc. Verificăm marfa d.p.d.v. cantitativ și calitativ și preț achiziție.*”, argument ce nu este însușit de organul de inspecție fiscală, întrucât verificarea caracterului de document justificativ al unei facturi presupune și verificarea realității datelor înscrise în formular.

În conformitate cu prevederile din ANEXA 1 la normelor metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă aprobate prin OMFP nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile „***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***”.

Totodată, se reține faptul că Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr. V din 15 ianuarie 2007 publicată în Monitorul Oficial al României nr.732/30.10.2007 a precizat următoarele : *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 contin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.*

b) – desi prin nota explicativă înaintată contribuabilului în data de 12.10.2010, la punctul 2 au fost solicitate explicații cu privire la neînregistrarea în registrul de casă a plăților celor 59 de facturi și înregistrarea acestora în creditul contului 455, nu s-a primit nici un răspuns din partea reprezentantului legal al societății.

c) - prin nota explicativă înaintată contribuabilului în data de 18.10.2010, la punctul 1 au fost solicitate precizări cu privire la locul unde se află bunurile înregistrate în contul de mijloace fixe și prezentarea documentațiilor tehnice, a notelor de recepție și a fișelor mijloacelor fixe pentru aceste achiziții:

Răspunsul la punctul 1 din nota explicativă înaintată contribuabilului în data de 18.10.2010, cu privire la locul unde se află bunurile înregistrate în contul de mijloace fixe și prezentarea documentațiilor tehnice, a notelor de recepție și a fișelor mijloacelor fixe pentru aceste achiziții a fost următorul: *Toate mijloacele fixe achiziționate în decembrie 2008 și decembrie 2009 se află depozitate într-o hală cu statut de comodat, loc în care se află toate obiectele de inventar și mijloacele fixe care nu sunt folosite sau care au fost casate. Întrucât prețul a fost convenabil, majoritatea sunt luate second-hand și nu au documentații tehnice.*

d) - prin adresa nr... au fost solicitate de la SPCLEP Onești informații cu privire la persoanele și cărțile de identitate înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția*;

Prin răspunsul la adresa nr... (anexat la prezentul), SPCLEP Onești a comunicat organului de inspecție fiscală următoarele:

- în șase cazuri cărțile de identitate înscrise pe facturi aparțin altor persoane decât cele înscrise la rubrica *Date privind expediția*;

- în restul cazurilor nu există cărțile de identitate și persoanele înscrise la rubrica *Date privind expediția*.

e) - prin adresa nr... au fost solicitate de la SPCRPCIV Bacău informații cu privire la mijloacele de transport auto înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția*;

Prin răspunsul la adresa nr... (anexat la prezentul), SPCRPCIV Bacău a comunicat organului de inspecție fiscală următoarele:

- 15 (cincisprezece) dintre cele 59 (cincizecișinouă) facturi nu au înscrise la rubrica *Date privind expediția*, mijloacele de transport;

- 11 (unsprezece) dintre numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* nu figurează în Registrul Național de Evidență a Permiselor de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor;

- 15 (cincisprezece) dintre numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* aparțin unor autoturisme având ca proprietari diverse persoane particulare;

- 2 (două) dintre numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* aparțin unor semiremorci;

- unul dintre numerele de înmatriculare înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* aparține unui tractor rutier;

- nici unul dintre mijloacele de transport auto înscrise pe facturi la rubrica *Date privind expediția* nu aparține prezumtivilor furnizori sau cumpărătorului;

Alte elemente de suspiciune cu privire la necesitatea, realitatea si legalitatea efectuării achizițiilor in baza celor 59 de facturi precum si modul de valorificare:

- cu privire la achizițiile înregistrate in luna decembrie 2008 în contul de mijloace fixe, precizate distinct în anexa nr. 2, prin procesul verbal de cercetare la fata locului nr..., organul de inspectie fiscala a consemnat faptul că bunurile respective nu au putut fi identificate la locul de depozitare la care organul de inspectie fiscală s-a deplasat împreună cu reprezentantul legal.

- cu privire la valorificarea bunurilor recepționate ca materii prime, conform notelor contabile, vanzarea a fost reflectata prin înregistrarea unor venituri în sumă de ... lei în contul 708 – venituri din prestari diverse - în luna decembrie 2008, după cum urmează:

* ... lei cu explicația *Se înregistrează încasări prin casă*, înregistrare pentru care prin punctele 6 și 7 din nota explicativă înaintată reprezentantului legal în data de 07.10.2010 au fost solicitate documentele justificative (facturi sau bonuri fiscale) deoarece acestea nu existau în dosarul lunii decembrie 2008.

Deși solicitarea a fost explicită, reprezentantul legal nu a prezentat nici un document în baza căruia a înregistrat livrările (facturi sau bonuri fiscale) iar pentru încasări a prezentat doar în urma solicitării copia unui monetar fără număr, întocmit pentru zilele *21 – 31 dec. 2008* și având înscrisă mențiunea *piața liberă div. persoane*.

In conformitate cu prevederile art.5, alin.1 si art. 57 alin. (3) din O.G.nr. 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, cu modificările și completările ulterioare:

(1) “Orice exercițiu comercial se desfășoară numai de către comercianți autorizați în condițiile legii.”

(3) “Se interzice introducerea pe piata a produselor, daca acestea nu sunt insotite de documentele de angajare ale producatorului/importatorului referitoare la calitatea si securitatea acestora, emise conform reglementarilor legale in vigoare.”

De asemenea potrivit art.1, alin.1 si art.6 din OUG nr. 28/1999 privind obligatia operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Operatorii economici care efectuează livrări de bunuri cu amănuntul, precum și prestări de servicii direct către populație sunt obligați să utilizeze aparate de marcat electronice fiscale. “

“Obligatia operatorilor economici prevazuti la art. 1 de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale ia nastere de la data inceperii activitatilor comerciale desfasurate in fiecare locatie.”

Facem precizarea ca desi reprezentantul legal susține că bunurile au fost vândute *pe piața liberă* în zilele de 21 – 31 decembrie 2008, acesta nu prezintă autorizație de funcționare pentru acest tip de comerț, nu a utilizat aparate electronice de marcat fiscale deși era obligat să o facă și în general nu a prezentat nici un document care să probeze realitatea operațiunii.

* ... lei cu explicația *Se înregistrează jurnal vânzări mărfuri*, în baza a cinci facturi emise către SC ... SRL, facturi nedeclarate prin Declarația 394;

Organul de inspecție fiscală a procedat la efectuarea unui control încrucișat la SC ... SRL.

Urmare efectuării acestui control s-au constatat alte elemente de suspiciune cu privire la realitatea operațiunilor de vânzare, astfel:

- contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă și a declarat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2008 cele 5 facturi emise de S.C. S.R.L, dar achiziția nu a fost declarată prin declarația 394;

- cu privire la condițiile în care au fost comandate și aprovizionate bunurile, administratorul menționează ca acestea au fost comandate verbal, au fost transportate cu mijloc de transport personal și au fost primite în vederea construirii unei magazii;

- ca documente justificative privind realitatea achiziționării și utilizării pentru nevoile firmei a bunurilor din facturile emise de SC ... au fost prezentate doar cinci documente denumite *Bon de consum*, documente pe care se menționează doar *Materiale consumabile* și din care nu rezultă nici o legătură cu bunurile înscrise în facturile care au făcut obiectul controlului.

Referitor la afirmația petentei, precum ca „*In mod gresit nu au fost luate în calcul cumpărăriile (achiziționările) efectuate de către subscrișa în baza celor 59 de facturi fiscale. Faptul că operațiunile cuprinse în aceste facturi fiscale au fost necesare majorării veniturilor, reale și legale rezulta din faptul că aceasta marfa a fost apoi vândută de către subscrișa, operațiunea de vânzare fiind luată în calcul la stabilirea bazei de impozitare fiind achitate aferent TVA și impozit pe profit. În urma revanzării acestor bunuri, subscrișa a realizat profit*”, aceasta nu poate fi avută în vedere în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece petenta nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici nu anexează la contestație documentele primare justificative din care să rezulte realitatea operațiunilor de cumpărare-revânzare, respectiv notele de recepție întocmite pentru facturile de cumpărare și înregistrate în contul de materii prime, notele de transfer în contul de mărfuri pentru a putea fi valorificate ca atare, facturile sau bonurile de casa în care să fie consemnate vânzările de bunuri din facturile respective.

În ceea ce privește mențiunea petentei conform careia “*tot în legătura cu aceste 59 de facturi fiscale se arată ca acestea nu au fost înregistrate în registrul de casa a platilor ci în creditul contului 455. Legea nu prevedea obligativitatea înregistrării unor astfel de operațiuni exclusiv în registrul de casa. Sumele aferente celor 59 de facturi fiscale au fost plătite direct de către administrator de*

aceea banii nu au mai trecut prin casă”, facem precizarea ca petenta omite faptul că pe chitanțele de plată a contravalorii bunurilor înregistrate ca achiziționate în baza celor 59 de facturi este înscris numele SC ... și nu a administratorului, aspect din care rezultă obligativitatea înregistrării acestei operațiuni în registrul de casă.

Referitor la afirmatia contestatoarei, in sensul ca “organul de control nu enumera facturile in cauza, nu le individualizează in parte, nu indica ce element concret lipseste fiecareia dintre ele si, mai mult, nu arata ce documente in concret lipsește fiecarei operațiuni in parte, ingradind astfel dreptul la aparare, precizam ca facturile sunt enumerate și individualizate în anexa nr. 7, anexă pe care însăși petenta o invocă iar elementele obligatorii care lipsesc sunt detaliate la paginile 16 – 19 din raportul de inspecție fiscală nr. ...

Nici argumentul societatii potrivit caruia “*in mod gresit organul de control apreciaza ca nu au putut fi identificate mijloace fixe inscrite in contul 214 in suma de ... lei cu TVA aferenta ... lei. Arăt faptul ca acestea fost indicate organului de control si au fost prezentate la fața locului. Pentru aceste mijloace fixe au fost intocmite note de intrare receptie, fișe de magazie cu numar de identificare*”, nu poate fi luat in considerare in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat :

- La pagina 18 din raportul de inspecție fiiscală s-a consemnat faptul că bunurile înregistrate în contul de mijloace fixe nu au putut fi individualizate la fața locului deoarece pentru aceste nu au fost prezentate notele de recepție, fișele de magazie și registrul mijloacelor fixe în care să fie înregistrate numerele alocate acestor bunuri, numere care apoi să fie regăsite înscrise pe bunurile respective.

- Petenta nu anexează la contestație documentele primare din care să rezulte existența concretă a bunurilor înregistrate ca mijloace fixe în baza facturilor centralizate în anexa nr. 7 și în baza cărora să poată fi individualizate din multitudinea de produse stocate în hala în care a fost condus organul de inspectie fiscală pentru cercetarea la fața locului finalizată cu încheierea procesului verbal nr...

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit corect, în baza cheltuielilor constatate ca fiind nedeductibile fiscal o bază de impunere suplimentară în sumă totală de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... **lei**, iar pentru mijloacele fixe care nu au putut fi identificate și asimilate livrărilor efectuate cu plată, o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... **lei**.

3. Referitor la suma de ... lei, reprezentand cheltuieli privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsa in gestiune.

Prin contestatia formulata, petenta susține că in mod eronat pentru inregistrarea unui adaos comercial mai mare cu ... lei față de cel înscris in centralizatorul notelor de intrare receptie, organul de inspectie fiscală stabileste o

baza de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2007, societatea a înregistrat în evidența contabilă un adaos comercial în suma de ... lei, cu ... lei mai mare, față de adaosul comercial în suma de ... lei, înscris în centralizatorul notelor de intrare recepție, fără a avea la bază documente justificative.

S-a constatat astfel că prin înregistrarea unui adaos comercial mai mare cu ... lei față de cel înscris în centralizatorul notelor de intrare recepție s-au diminuat cheltuielile cu mărfurile vândute pentru anul 2007 cu suma de ... lei dar a rezultat și un stoc fictiv de mărfuri în valoare de ... lei.

Facem precizarea că prin contestație, petenta nu prezintă în susținere documente sau explicații cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a unor sume, în lipsa documentelor justificative limitându-se la a face afirmații fără legătură cu fondul problemei, ignorând faptul că sumele stabilite de organul de inspecție fiscală au avut la bază chiar documentele primare și centralizatoarele acestora din dosarele societății precum și coeficientul de adaos comercial practicat de societate pentru celelalte 11 luni ale anului 2007.

Pentru stabilirea cât mai exactă a situației reale, organul de inspecție fiscală a solicitat și listele de inventariere pentru fiecare an din perioada verificată, în conformitate cu prevederile art.7, alin.1 din Legea nr.82/1991, (citate mai sus), documente care nu au fost prezentate deoarece (conform afirmației reprezentantului legal) inventarierea mărfurilor nu a fost efectuată, astfel încât prin dispoziția de măsuri nr... echipa de inspecție a dispus efectuarea inventarierii la data de 31.10.2010.

Față de cele prezentate și în conformitate cu prevederile art.128, alin.4, lit.d din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare (citate mai sus), organul de inspecție fiscală a stabilit că lipsa mărfurilor în valoare de ... lei din stocul înregistrat în evidența contabilă (conform precizărilor de la pct.2, cap. A privind Taxa pe valoarea adăugată), este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată, marindu-se astfel baza de impozitare cu valoarea fără TVA neexigibilă a mărfurilor constatate lipsă.

Conform prevederilor art.19, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei calculată astfel:

- din suma de ... lei (... lei, adaos comercial + ... lei, tva neexigibila) reprezentând stocul de marfa lipsa înregistrat în evidența contabilă, a fost scăzută suma de ... lei,(stabilita ca diferenta între suma de ... lei, cheltuieli cu mărfurile stabilite la control - ... lei, cheltuieli cu marfurile înregistrate de societate), reprezentând suma cu care s-au diminuat cheltuielile cu mărfurile vândute pentru anul 2007 prin înregistrarea fără documente justificative, rezultând astfel suma de ... lei;

- suma de ... lei a fost diminuată cu suma de ... lei reprezentând diferența de TVA neexigibilă înregistrată de contribuabil fără documente justificative, rezultând astfel suma de ... lei care se constituie în bază impozabilă stabilită suplimentar.

Pentru această bază stabilită suplimentar în conformitate cu prevederile art.17, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a calculat impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

4. Referitor la suma de ... lei, reprezentând cheltuielile cu dobânzile și comisioane aferente împrumuturilor contractate de la case amanet.

Petenta susține că eronat pentru înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor cu dobânzile în suma de ... lei și respectiv ... lei, reprezentând comisioane împrumuturi pe bază de contracte de amanet încheiate cu S.C. ... S.R.L, organul de inspecție fiscală stabilește o bază de impunere suplimentară în suma de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile martie și septembrie 2007 contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu dobânzile în sumă de ... lei și cheltuieli cu comisioanele în suma de ... lei.

Au fost solicitate documentele justificative în baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli constatându-se astfel că în perioada ianuarie – iulie 2007 SC ... a contractat împrumuturi cu o casă de amanet (SC ... SRL) încheindu-se contractele de împrumut nr... (anexate în copie) pentru suma totală de ... lei, împrumuturi pentru care a achitat dobânzi și comisioane în sumă totală de ... lei.

Sumele împrumutate au fost înregistrate în registrul de casă în baza contractelor de împrumut, în lunile în care au fost restituite sumele astfel încât nu s-a putut stabili dacă SC ... este cea care s-a folosit de aceste sume, data de la care a beneficiat și nici scopul în care au fost utilizate.

Prin punctul 8 din nota explicativă înaintată în data de 28.10.2010 au fost solicitate documente din care să rezulte modul de calcul al comisionului plătit precum și actul în baza căruia SC ... a desemnat ca reprezentant legal persoana – Butucaru Ion - care a semnat contractele de împrumut.

Până la data încheierii raportului de inspecție, contribuabilul a prezentat în plus față de documentele deja existente la dosar (contractele de împrumut și

chitanțele care certifică restituirea împrumuturilor) doar *Delegația permanentă nr...*, neautenticată la notariat, din care rezultă că dl. ... este delegat să reprezinte SC ... în relația cu SC ... SRL.

Conform 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”.

După cum s-a menționat anterior, din aceste documente nu rezultă dacă SC ... a utilizat aceste sume, data de la care a beneficiat și scopul în care au fost utilizate și nici modul de calcul al comisioanelor, întrucât nu au fost prezentate documente din care să rezulte data exactă a acordării împrumutului, prin contract precizându-se doar nivelul comisionului pe zi.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară de impunere în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de ... lei.

5. Referitor la suma de ... lei (din care:... lei – în 2008 și ... lei – în 2009) reprezentând cheltuieli cu prestările de servicii în condițiile în care nu s-a demonstrat ca acestea sunt efectuate în scopul realizării veniturilor.

Suma de ... lei, prezintă următoarea componentă:

- ... lei – cheltuieli aferente facturilor fiscale, centralizate în anexa nr.6 la raportul de inspecție fiscală.

Petenta susține că pentru această faptă organul de inspecție fiscală în mod greșit stabilește o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în lunile ianuarie și septembrie 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli în sumă de ... lei în baza facturilor de prestări servicii centralizate în anexa nr. 6.

Facturile de prestări servicii nu sunt însoțite de documente din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul realizării de venituri precum și modul de calcul al sumelor facturate.

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

La pct. 48 din Normele de aplicare a prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) aprobate prin HG nr.44/2004 se stipulează:

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

*** serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

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

Prin nota explicativă înaintată în data de 18.10.2010, la punctul nr. 3 au fost solicitate reprezentantului legal al societății documentele justificative conținând elementele care au stat la baza calculului sumelor facturate (situații de plată, foi parcurs, etc.).

Luând în considerare facturile centralizate în anexa nr..., răspunsurile reprezentantului legal la întrebările din notele explicative precum și documentele anexate în susținerea răspunsurilor organul de inspecție fiscală a constatat că diminuarea profitului imposibil cu suma de ... lei s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale cu privire la existența documentelor justificative care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu prestările de servicii, respectiv contracte încheiate în formă scrisă și documente din care să rezulte necesitatea, legalitatea și realitatea prestării serviciilor în scopul obținerii de venituri, după cum urmează:

Cu privire la factura nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei, emisă de către SC ... SRL Onești pentru *Prestări servicii*

- pe formularul de factură nu este făcută nici o mențiune cu privire la natura serviciului prestat, locul prestării sau numărul de contract în baza căruia s-a efectuat achiziționarea serviciului;

- răspunsul reprezentantului legal la punctul nr. 4 din nota explicativă înregistrată la SC ... sub nr..., respectiv “*Devizul de la factura ... al SC ... SRL s-a pierdut și nu se poate reconstitui deoarece societatea se află în procedura de faliment*” este incomplet deoarece nu face nici o referire la data la care s-a constatat pierderea devizului și la demersurile întreprinse pentru reconstituirea sa;

- prin punctul 3 din nota explicativă înmănată contribuabilului în data de 18.10.2010 au fost solicitate din nou documente justificative dar răspunsul dat nu face referire la natura serviciului prestat de către SC ... SRL și nici nu se anexează contractul în baza căruia a fost prestat serviciul și documente din care să rezulte prestarea efectivă a vreunui serviciu.

Cu privire la factura nr. ... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei, emisă de către SC ... SRL București pentru *Transport marfă pe ruta Italia-România conform contract ...*

- răspunsul reprezentantului legal la punctul nr. 5 din nota explicativă înregistrată la SC ... sub nr..., respectiv “*anexăm copii după Contractul ... din care*

rezultă modul de calcul al sumei facturate” este incomplet deoarece din contractul respectiv nu rezultă că serviciul a fost prestat în scopul obținerii de venituri;

Deoarece din contractul nr... rezultă că acesta s-a încheiat pentru transportul unor vitrine frigorifice și utilaje de carmangerie din Italia iar contribuabilul a declarat că societatea nu a efectuat achiziții intracomunitare, pentru completarea acestui răspuns, prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr... s-au solicitat din nou documentele justificative din care să rezulte persoana impozabila careia îi aparțin bunurile transportate și care sunt elementele din care rezultă că aceste cheltuieli de transport au fost efectuate în vederea obținerii de venituri și sunt aferente activității desfășurate de SC ..., documente neprezentate pana la data finalizării raportului de inspecție fiscală.

Intrucat inregistrarea in evidenta contabila a cheltuielilor in suma de ... lei s-a efectuat fara a avea la baza documente justificative, organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil, fapt pentru care a determinat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

- ... lei, cheltuieli cu prestarile de servicii aferente facturii fiscale nr. ..., reprezentand contravaloare transport.

În luna ianuarie 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală cheltuieli în sumă de ... lei în baza facturii nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei, emisă de către SC ... SRL pentru *Contravaloare transport Oradea – Onești*.

Factura nu este însoțită de documente din care să rezulte necesitatea și realitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul realizării de venituri precum și modul de calcul al sumei facturate, contrar prevederilor art.21, alin.4, lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 din normele de aplicare a prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) aprobate prin HG nr.44/2004 (citate mai sus).

Prin nota explicativă înaintată în data de 18.10.2010, la punctul nr. 3 au fost solicitate reprezentantului legal al societății documentele justificative conținând elementele care au stat la baza calculului sumelor facturate (contract, foaie parcurs, etc.).

Luând în considerare răspunsurile reprezentantului legal la întrebările din notele explicative precum și documentele anexate în susținerea răspunsurilor organul de inspecție fiscală a constatat că diminuarea profitului impozabil cu suma de ... lei s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale cu privire la existența documentelor justificative care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu prestarile de servicii, respectiv contracte încheiate în formă scrisă și documente din care să rezulte necesitatea, legalitatea și realitatea prestării serviciilor în scopul obținerii de venituri, după cum urmează:

- mențiunea reprezentantului legal din nota explicativă, respectiv “*Factura ... reprezintă transport scaune + mese de la Oradea conf. Facturii ... de la ... SRL*”, nu este susținută de documente justificative (contract, foaie de parcurs, etc);

- pe formularul de factură nu se face nici o referire la factura nr. ..., iar la rubrica *Date privind expediția* este înscrisă data de 05.01.2009 ora 10,20 ca dată de expediere deși bunurile achiziționate în baza facturii nr... au fost înregistrate încă din luna decembrie 2008, în contul 303, așa cum rezultă din documentul *Jurnal pentru cumpărări* și din nota contabilă aferentă;

- pe formularul de factură este înscrisă ruta Oradea – Onești deși SC ... SRL are sediul social declarat sat Borod, comuna Borod și punctul de lucru în sat Valea Mare de Criș, comuna Borod, localități situate la cca. 60 km de Oradea;

- mijlocul de transport înscris pe ambele facturi este NT ... dar delegații sunt diferiți, respectiv ... pe factura nr... și ... pe factura nr...

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

- ... lei – cheltuieli aferente facturilor înregistrate în contul 231- imobilizări corporale.

Referitor la facturile de materiale de construcții și prestări servicii în construcții centralizate în anexa nr.5, petenta susține că organul de inspecție fiscală a stabilit în mod greșit o bază de impunere suplimentară în suma de ... lei și impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei dar și faptul că organul de inspecție fiscală stabilește o bază de impunere suplimentară în suma de ... lei și impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.

Facem precizarea că afirmația petentei este nefondată, deoarece organul de inspecție fiscală a stabilit ca sume suplimentare doar bază de impunere suplimentară în suma de ... lei și impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei fără a se adăuga și baza de impunere suplimentară în suma de ... lei și impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei, așa cum este înscris în petenta în contestație.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în bilanțul aferent lunii decembrie 2009, societatea înregistrează un sold al contului 231 - imobilizări corporale în curs în sumă totală de ... lei ca urmare a înregistrării facturilor centralizate în anexa nr. 5.

Facturile respective au fost înregistrate în evidența contabilă direct în contul de imobilizări corporale în curs (231); facturile de prestări servicii nu sunt însoțite de toate documentele obligatorii prevăzute de legislația fiscală pentru aceste situații iar facturile de bunuri nu sunt însoțite de documente din care să rezulte recepționarea lor la intrarea gestiunii, precum și modul în care au fost utilizate.

În vederea stabilirii necesității și realității efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, organul de control a solicitat contribuabilului prin punctul nr. 3 din nota explicativă înaintată în data de 18.10.2010, să prezinte autorizațiile de construire, notele de recepție întocmite pentru fiecare factură de bunuri achiziționate și înregistrate în acest cont, fișele de

magazie și bonurile de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziționate, procesele verbale de recepție, contractele și situațiile de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziționate, procesele verbale de recepție, etc .

Prin adresa conținând răspunsurile la întrebările de la punctul 3 din nota explicativă din data de 18.10.2010, reprezentantul legal al societatii face următoarele precizări:

“Facturile de la ... și ... reprezintă termopanele care au fost montate la punct de lucru “...”.

Anexăm devizele pentru facturile emise de SC ... SRL și SC ... SRL”.

Până la data redactării raportului de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, nu au mai fost prezentate alte documente în susținerea realității și necesității efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile.

Totodată, prin adresa nr... au fost solicitate Primăriei Onești copii după autorizațiile de construire și de funcționare eliberate în perioada 2005 – 2009 pentru SC ...; în data de 17.11.2010 cu adresa nr. ... înregistrată la AIF Bacău sub nr... primăria Onești a comunicat că societatea nu figurează înregistrată cu autorizații de construire.

Luând în considerare înregistrările în contul de investiții în curs centralizate în anexa nr. 5, facturile de prestări servicii în construcții înregistrate în acest cont (anexate în copie), răspunsul autorității competente în eliberarea autorizațiilor de construire, răspunsurile reprezentantului legal la întrebările din notele explicative precum și documentele anexate în susținerea răspunsurilor organului de inspecție fiscală a constatat executarea lucrărilor s-a făcut cu încălcarea prevederilor legale, respectiv prevederile pct.48 din normele de aplicare a prevederilor art. 21 alin. (4) lit. m) aprobate prin HG nr.44/2004 (citate mai sus) cu privire la existența autorizațiilor și a documentelor justificative obligatorii în cazul achiziționării prestărilor de servicii, după cum urmează:

Cu privire la facturile emise de SC ... pentru *Confecții tâmplărie geam termopan*, se retine:

- pe formularele de facturi nu este făcută nici o mențiune cu privire la locul prestării (adresa) sau numărul de contract în baza căruia s-a efectuat achiziționarea serviciului;

- facturile nu aveau anexate documente din care să rezulte adresa exactă unde au fost prestate serviciile, operațiunile efectuate și prețul unitar al acestora astfel încât să poată fi verificate sumele facturate precum și dacă achizițiile au fost efectuate în scopul efectuării de operațiuni taxabile;

- în urma solicitării documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă a facturilor menționate mai sus, contribuabilul a înaintat organului de inspecție fiscală doar copiile după trei situații de lucrări, aferente lunilor noiembrie 2007, decembrie 2007 și iunie 2008 întocmite pentru

Montat tâmplărie cu geam termopan, dar nu și contractul de prestări servicii în baza căruia au fost achiziționate aceste servicii și nici autorizația de construire;

- din *Situațiile de lucrări* (care la rubrica Beneficiar au înscrisă mențiunea SC ...), nu rezultă existența vreunui contract de prestări servicii, adresa exactă unde s-au montat tâmplăriile cu geam termopan, data întocmirii situațiilor, data recepției lucrărilor astfel încât să poată fi verificate atât realitatea efectuării prestării în folosul contribuabilului dar și corectitudinea datelor la care au fost emise facturile;

- deoarece contribuabilul nu a înaintat toate documentele solicitate de către organul de inspecție fiscală pentru aceste prestări servicii, prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr... s-au solicitat din nou autorizațiile de construire, contractul și recepțiile lucrărilor executate astfel încât să se poată stabili dacă aceste lucrări au fost efectuate în vederea obținerii de venituri și sunt aferente operațiunilor taxabile;

Până la data redactării raportului de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, nu au mai fost prezentate alte documente din care să rezulte realitatea și necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul desfășurării de operațiuni taxabile, contrar prevederilor art. 21, alin.4, lit.m din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la facturile emise de SC ... SRL , se retine:

- contravaloarea serviciilor achiziționate în baza acestor facturi a fost înregistrată în contul 231 – imobilizări corporale în curs, societatea neprezentând autorizația de construire în baza căreia au fost efectuate lucrările de amenajare în conformitate cu prevederile art.1, alin.1 din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare în care se precizează:

(1) “ Executarea lucrărilor de construcții este permisă numai pe baza unei autorizații de construire sau de desființare. Autorizația de construire sau de desființare se emite la solicitarea detinatorului titlului de proprietate asupra unui imobil - teren și/sau construcții - ori a altui act care conferă dreptul de construire sau de desființare, în condițiile prezentei legi.”

- facturile nu erau însoțite de documente din care să rezulte adresa exactă unde au fost prestate serviciile, operațiunile efectuate și prețul unitar al acestora astfel încât să poată fi verificate sumele facturate precum și dacă achizițiile au fost efectuate în scopul efectuării de operațiuni taxabile;

- la solicitarea de către organele de inspecție fiscală, prin nota explicativă înmănată contribuabilului în data de 18.10.2010, a documentelor justificative care au stat la baza înregistrării facturilor respective, acesta a înaintat organului de inspecție fiscală copiile după *Contractul de lucrări nr...* și devizul-ofertă anexă la contract intitulat *Renovare restaurant ...*;

Din analiza conținutului contractului nr..., s-au constatat următoarele:

* contractul nr..., încheiat între SC ... în calitate de beneficiar și SC ... SRL în calitate de executant, are ca obiectiv *Renovare restaurant ...*, fără precizarea adresei acestui restaurant în condițiile în care trei dintre restaurantele aparținând SC ... se numesc ...;

* valoarea totală a lucrărilor de renovare stipulată prin contractul nr. ..., încheiat între SC ... în calitate de beneficiar și SC ... SRL în calitate de executant, este de ... lei (inclusiv TVA) iar valoarea totală a facturilor emise de SC ... SRL este de ...lei;

* perioada de executare a lucrărilor de renovare stipulată prin contractul nr. ..., încheiat între SC ... în calitate de beneficiar și SC ... SRL în calitate de executant, este octombrie – decembrie 2008 iar perioada în care au fost emise facturile de SC ... SRL este august 2008 – iulie 2009;

* devizul-ofertă este semnat doar de către prestator și nu se poate substitui situațiilor de lucrări sau proceselor verbale de recepție a lucrărilor executate, documente solicitate de către organul de inspecție fiscală;

Până la data redactării prezentului raport de inspecție fiscală nu au mai fost prezentate alte documente în susținerea realității și necesității efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul realizării de venituri impozabile, contrar prevederilor art. 21, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus.

Cu privire la facturile nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei și nr. .. în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei emise de către SC ... SRL Bogdănești, facturile nr... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei și nr. ... în valoare de ... lei plus TVA în valoare de ... lei emise de către SC ... SRL Onești pentru *Lucrări de termopan*, se retine:

- pe formularele de facturi nu este făcută nici o mențiune cu privire la numărul de contract în baza căruia s-au efectuat lucrările, adresa unde s-au efectuat lucrările, caracteristicile minime care să permită identificarea lucrărilor (suprafața, materialul din care s-a confecționat tâmplăria, etc);

- facturile nu erau însoțite de documente din care să rezulte adresa exactă unde au fost prestate serviciile, operațiunile efectuate și prețul unitar al acestora astfel încât să poată fi verificate sumele facturate precum și dacă achizițiile au fost efectuate în scopul efectuării de operațiuni taxabile;

- prin punctul 3 din nota explicativă înmănată contribuabilului în data de 18.10.2010 au fost solicitate aceste documente justificative; urmare acestei solicitări, contribuabilul a făcut doar precizarea: *Facturile de la ... și ... reprezintă termopanele care au fost montate la punct de lucru “...”* fără a prezenta și documente în susținerea acestei afirmații;

- deoarece contribuabilul nu a înaintat documentele solicitate de către organul de inspecție fiscală pentru aceste prestări servicii, prin nota explicativă înregistrată la contribuabil sub nr... s-au solicitat din nou autorizațiile de construire, contractul, situațiile de lucrări și recepțiile lucrărilor executate astfel încât să se

poată stabili dacă aceste lucrări au fost efectuate în vederea obținerii de venituri și sunt aferente operațiunilor taxabile.

Până la data redactării raportului de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației nu au mai fost prezentate alte documente din care să rezulte realitatea și necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul realizării de venituri impozabile, contrar prevederilor art.21, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus.

Cu privire la bunurile (materiale de construcții, materiale instalații electrice, piese electrice, etc) achiziționate și înregistrate în contul 231, reprezentantul legal a declarat verbal că au fost utilizate pentru reparații efectuate cu forțe proprii.

Anterior solicitării autorizațiilor de construire de către organul de inspecție fiscală, contribuabilul a afirmat că societatea a efectuat modernizări la sediul social și la spațiile comerciale din str... și din Halta ..., operațiuni pentru care autorizațiile de construire sunt obligatorii în conformitate cu prevederile art. 1 alin. (1) din Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare pentru efectuarea de imobilizări corporale în curs de execuție;

După solicitarea în scris a autorizațiilor de construire, contribuabilul a revenit asupra afirmației anterioare, susținând că de fapt în acest cont au fost înregistrate achiziții de bunuri care au stat la baza efectuării de reparații, motiv pentru care nu trebuiau solicitate aceste autorizații;

Facem precizarea că societatea nu a prezentat organului de inspecție fiscală note de recepție, fișe de magazie, bonuri de consum, procese verbale de recepție sau orice alte documente din care să rezulte dacă, unde și cum au fost utilizate toate bunurile și serviciile achiziționate și înregistrate în contul de imobilizări corporale în curs, documente obligatorii de întocmit în conformitate cu prevederile art. 6 din Legea contabilității, prevederi detaliate prin Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile aprobate prin OMEF nr. 1850/2004 și respectiv prin OPANAF nr. 3512/2008;

În temeiul prevederilor art. 9 alin. (1) coroborate cu cele ale art. 10 alin. (2) din același act normativ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a solicitat prin punctul 5 din nota explicativă înaintată în data de 12.10.2010, *evidența pentru înregistrările în contul 231 - Imobilizari corporale in curs, respectiv recepțiile întocmite pentru fiecare factură de bunuri achiziționate și înregistrate în acest cont, situațiile de lucrări pentru facturile de prestări servicii achiziționate, fișele de magazie și bonurile de consum pentru lucrările executate în regie proprie cu materialele achiziționate, autorizațiile de construire, etc;*

Răspunsul dat de reprezentantul legal al societății, respectiv *‘Documentația completă pentru investițiile în curs va fi înregistrată de un expert și evaluator autorizat în luna decembrie a.c. când se va da în folosință*, nu poate fi însoțit de organul de inspecție fiscală, deoarece în conformitate cu prevederile art. 6 din

Legea contabilității operațiunile se înregistrează la momentul efectuării lor, faptul că la final vor fi reevaluate și înregistrate ca atare nu prezintă relevanță, întrucât contribuabilul avea obligația de a efectua lucrări de construire și modernizare a investițiilor numai după obținerea autorizării în condițiile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată se remarcă faptul că în mod indirect contribuabilul admite efectuarea de imobilizări corporale în curs prin folosirea celor două expresii *investițiile în curs* și *se va da în folosință* cuvinte utilizate în situațiile în care au fost efectuate lucrări supuse autorizării în condițiile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta afirmă că *Organul de control apreciază ca lucrările și serviciile menționate la acest capitol nu puteau fi înregistrate la imobilizări în curs*, interpretând eronat analiza organului de inspecție fiscală cu privire la răspunsurile contradictorii date de reprezentantul legal la solicitarea de documente justificative primare, ce ar fi trebuit întocmite funcție de contul în care au fost înregistrate aceste achiziții.

Totodată la acest punct al contestației se afirmă că: *Organul de control și-a depășit atribuțiile în sensul că acesta nu se poate pronunța asupra necesității efectuării unei cheltuieli, atribut ce revine exclusiv conducerii societății*, petenta făcând abstracție de prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care la art. 7 alin. (2) care stipulează:

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

iar la art. 94 alin. (2) lit. a) același act normativ stipulează:

“Inspecția fiscală are următoarele atribuții: a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale”.

Petenta susține că toate facturile înregistrate în contul 231 sunt aferente unor operațiuni necesare, reale și legale și sunt justificate pe baza facturilor, fără a prezenta sau motiva lipsa documentelor primare obligatoriu de întocmit pentru aceste facturi.

În ceea ce privește realitatea faptică a soldului înregistrat la data de 31.12.2009 în contul de imobilizări corporale în curs, organul de inspecție fiscală, în lipsa documentelor cu care să se probeze existența în teren a acestor bunuri, a constatat că situația este încadrabilă în prevederile art. 128 alin. (4) lit. d) din

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv contravaloarea bunurilor este asimilată livrărilor de bunuri efectuate cu plată având drept consecință majorarea bazei de impunere.

Având în vedere cele precizate anterior și întrucât petenta nu a prezentat documentele justificative care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă în contul 231, a facturilor de materiale și prestări servicii în construcții centralizate în anexa nr.5 la raportul de inspecție fiscală, din care să rezulte realitatea și necesitatea efectuării acestor prestări pentru nevoile firmei în scopul obținerii de venituri, contrar prevederilor art. 21, alin.1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

6. Referitor la suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu prestarile de servicii aferente facturii fiscale nr... de stornare a facturii nr. ..., fara a se justifica operatiunea de stornare.

Petenta susține că pentru această faptă organul de inspecție fiscală în mod greșit stabilește o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aducând următoarele argumente:

- factura nr... din eroare a fost înscrisă în contul de venituri 704 deoarece aceasta nu a fost încasată;
- în luna iunie nu s-au înregistrat cheltuieli cu carburanții;
- anularea operațiunii comerciale (a transportului) a avut loc înainte de realizarea ei;
- operațiunea de stornare este permisă de art. 138 lit. a) cod fiscal coroborat cu art. 159 alin. 2 cod fiscal;
- nu există documente (foaie de parcurs, ordin de deplasare, etc.) care să ateste efectuarea transportului.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2008 societatea a înregistrat în evidența contabilă și fiscală factura nr. ... emisă pentru SC ... SRL reprezentând *Storno factura* ... diminuând în acest mod veniturile cu suma de ... lei și TVA colectată cu suma de ... lei.

Factura nr... a fost emisă pentru *Transport cu auto nr...* și înregistrată în luna iunie 2008 în contul de venituri - 704 și nu ca avans rezultând astfel că factura a fost emisă pentru un serviciu efectiv prestat și nu pentru un avans în contul unui serviciu viitor.

În această situație prin punctul nr... din nota explicativă înaintată contribuabilului în data de 07.10.2010 au fost solicitate documentele justificative în baza cărora a fost emisă factura de stornare.

Răspunsul reprezentantului legal potrivit caruia "*Factura nr... emisă către SC ... SRL reprezintă stornare a facturii nr..., deoarece nu s-a mai efectuat*

transportul” nu poate fi luat în considerare de către organul de inspecție fiscală deoarece:

- denumirea serviciului înscris în factura nr... este *Transport cu auto nr...* și nu *Transport care urmează a se efectua* sau ceva similar care să sugereze că operațiunea va avea loc în viitor;

- înregistrarea în contul de venituri explicată prin contestație ca fiind din eroare deoarece nu a fost încasată este nefondată, petenta confundând momentul încasării cu momentul obligativității înregistrării unui venit;

- lipsa cheltuielilor cu carburanții în luna iunie 2008 poate avea și alte motive nu numai neefectuarea de transporturi (omisiunea înregistrării, facturarea cu întârziere de către furnizorul de combustibil, etc);

- factura de stornare s-a întocmit după trei luni de la data emiterii facturii de transport, interval de timp în care s-ar fi putut constata faptul că o operațiune care nu a avut loc s-a înregistrat într-un cont de venituri și ar fi trebuit efectuată corectarea acestei înregistrări.

În consecința s-a constatat că factura de stornare nr... a fost emisă cu încălcarea prevederilor art.138 coroborate cu cele ale art.159, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare (citate la punctul 1 privind Taxa pe valoarea adăugată), care reglementează expres și limitativ cazurile în care se emit facturi de stornare, fapt pentru care organul de inspecție fiscală a stabilit o bază de impunere suplimentară în suma de ... lei și un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei.

7. Referitor la deductibilitatea sumei de ... lei, reprezentând cheltuieli cu impozitul pe profit.

Prin declarația anuală aferentă anului fiscal 2009, societatea a omis să declare cheltuielile nedeductibile fiscal reprezentând impozitul pe profit înregistrat în sumă de ... lei, diminuând în acest mod baza impozabilă declarată la suma de ... lei în loc de ... lei.

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

“Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate.

În consecință, organul de inspecție fiscală a stabilit corect o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei și impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

Prin aplicarea cotei de 16% , prevazuta de art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare asupra bazei impozabile sta bile suplimentar in suma de ... lei, a rezultat un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

Intrucat in anul 2009, contribuabilul a declarat de plată prin declarația anuală impozit pe profit în sumă de ... lei plus impozit minim în sumă de ... lei, deoarece impozitul pe profit pe care l-a calculat a fost mai mic decât impozitul minim prevăzut de art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, impozitul pe profit in suma de ... lei aferent bazei de calcul stabilită suplimentar se diminuează cu suma declarată de contribuabil de ... lei reprezentând impozit minim declarat.

In concluzie pentru intreaga perioada verificată organul de inspecție fiscală a stabilit un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă totală de ... lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 119 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare au fost calculate accesorii până la data de 25.11.2010, conform anexei nr. 2 la raportul de inspectie fiscala , dupa cum urmeaza:

- majorări de întârziere/dobânzi în sumă de ... lei
- penalități de întârziere în sumă de ... lei

Referitor la afirmatia contestatoarea potrivit careia *“Controlul a fost desfășurat cu încălcarea normelor legale, un exemplu în acest sens fiind durata controlului mai mare decât termenul prevăzut de lege, ceea ce a prejudiciat pe subscrisa”*, aceasta este neintemeiata, deoarece durata inspecției fiscale nu a depășit perioada de trei luni stipulată la art. 104 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Petenta ignoră prevederile art. 104 alin. (3) din același act normativ care stipulează: **“Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia”**.

Astfel, inspecția fiscală a fost începută în data de 01.06.2010 comunicată cu adresa nr. , suspendată cu data de 12.07.2010 comunicată cu adresa nr. reluată cu data de 01.10.2010 comunicată cu adresa nr. , suspendată cu data de 28.10.2010 comunicată cu adresa nr., reluată cu data de 15.11.2010 comunicată cu adresa nr. . Inspecția fiscală a fost finalizată în data de 03.12.2010 constatându-se astfel că perioada totală însumează 87 de zile.

Pentru considerentele aratate si in temeiul prevederilor art. 6 si art.7, alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, pct. 1 si 2 din OPANAF 3512/2008, art. 57 alin. (3) din OUG nr. 28/1999 privind obligatia operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea

Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, art.19, alin.1 art.21, alin.4, lit.f art.26, alin.1, art.128, alin.4, lit.d, art.134,alin.3, art.134¹, alin.1 si art. 134¹, alin.1, art.138 , art. 145, alin.2, art. 146, alin.1,lit.a, art.155, alin.5, lit.l, art.159, alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, art.7, alin.2 si art.94, alin.2, lit.a, art.104, art.119, si art.217 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata cu modificarile si completarile ulterioare, se:

DECIDE:

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **SC ... Onesti** pentru suma de **... lei**, reprezentand:

- ... lei – TVA.
- ... lei – majorari de intarziere aferente TVA.
- ... lei – penalitati de intarziere aferente TVA.
- ... lei – impozit pe profit.
- ... lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe profit.
- ... lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie, poate fi atacata in termen de 6 luni de la primire la Tribunalul – Bacau.

**DIRECTOR EXECUTIV,
MIRCEA MUNTEAN**

**SEF BIROU
JURIDIC SI CONTENCIOS,
NICOLAE SICOE**