

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Biroul Soluționare Contestății

**DECIZIA nr. 752 din 03 septembrie 2014**  
privind soluționarea contestației formulate de  
S.C. X S.R.L. din localitatea X, județul X

Cu adresa nr. x din xx xx xxxx, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. xx din xx xx xxx, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice x** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. x S.R.L.** din x, **județul x**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din xx xx xxxx* emisă de reprezentanții ai Activității de Inspecție Fiscală x.

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. x din xx xx xxxx.

S.C. x S.R.L. are domiciliul fiscal în localitatea x, județul x, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului x sub nr. x și are codul unic de înregistrare x cu atribut fiscal RO.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei - TVA de plată;
- x lei - accesorii aferente TVA de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de xx xx xxxx, iar contestația a fost transmisă prin poștă în data de xx xx xxxx și înregistrată la D.G.R.F.P. xx sub nr. x/xx.xx.xxxx.

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

**I. Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:**

*"[...]A. Impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de x lei si majorări s penalități de întârziere impozit pe profit x lei.*

1. *Factura seria x nr. x, emisa către SC x SRL si reprezentăm „erbicide” în valoare totala de x lei, [...] „în luna x x agentul economic nu înregistrează în evidența contabilă și Jurnalul pentru vânzări”. Am prezentat agenților fiscali motivele pentru care factura în cauză nu a fost înregistrată în contabilitate, [...] aprecierile agenților fiscali au fost eronate, motiv pentru care solicitam includerea in evidenta contabilă si a acesteia înregistrari.*

2. *Factura seria x, nr. x din x, emisă de S.C. x S.R.L, reprezentând grâu consum x kg în valoare totală de x lei, din cate baza de impozitare x lei și TVA în sumă de x lei.Organele de inspecție fiscală consideră ca nedeductibilă suma de x lei, întrucât factura emisă nu are anexate Avizele de însoțire a mărfii, [...] grăul de consum se afla într-o celulă de siloz a morii din comuna x, marfa nefiind transportata de societatea noastră.Transportul fizic al mărfii vindute si facturate a fost efectuat ulterior de către cumpărător, S.C. x SA.În susținerea celor afirmate, anexăm [...]. Conform dispozițiilor legale, deoarece marfa vinduta, se afla deja depozitata pe platforma cumpărătorului, marfa nu a mai fost transportata, respectiv nu se întocmesc avize de expediție. [...]*

3. *[...] prezintă două mențiuni referitoare la relațiile contractuale dintre S.C. x S.R.L și SA x SA, și anume:*

a) *„agentul economic deduce cheltuieli în baza facturii seria x, nr. x din x emisă de SC x x SA reprezentant c/v transport cu mijloace auto proprii, în valoare totală de x lei [...] fără a se menționa pe factura, contractul, preț unitar, cantitate transportata, to/km, sau alte documente justificative care să susțină realitatea operațiunilor economice[...]*

b) *„agentul economic deduce cheltuieli în baza facturii seria x, nr. x din x emisă de SC x x SA reprezentant c/v transport cu mijloace auto proprii conform borderou anexat, în valoare totală de x lei [...], fără a se menționa pe factura, contractul și denumirea serviciilor prestate și prețul unitar.”*

*Intre S.C. x S.R.L. și S.C. x S.C., sunt 3 contracte [...] prezentate in timpul controlului fiscal, agenții fiscali nu le-au luat în considerație, invocând prevederile Codulu Fiscal, art. 21, care la alin. (4) [...] nu au făcut aplicarea Normele metodologice pentru aplicarea art. 21, alin (4), lit „m”, care prevăd:[...]*

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii... “[...]Activitatea în agricultură este sezonieră, iar unele activități, chiar și transportul, au un pronunțat caracter ocazional. In*

consecința aplicarea Normele metodologice, exonerează de obligația întocmirii contractelor inclusiv a documentelor justificative prevăzute în textul art. 21, alin (4), lit „m”.[...] Pentru cele două facturi în cauză, s-a omis atașarea borderourilor, pe care le anexam la prezenta contestație (anexele nr. 10 și 11).

4. Factura seria x nr. x din x, emisă tot de S.C. x SA, reprezentând c/v prestări de servicii, în valoare totală de x lei [...] considerarea ca și cheltuială nedeductibilă constă în "lipsa mențiunilor din factură a contractul și denumirea serviciilor prestate.

La data întocmirii Raportului de inspecție fiscală a fost prezentată încheierea nr. x din x xx xxxx (anexa nr. 12), conform căreia S.C. x S.R.L., solicita închirierea de la S.C x SA, de spații autorizate pentru depozitarea unei cantități de x kg grâu de consum. Acest document este suficient pentru îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 21, alin. (4), lit „m” din Codul fiscal.[...]

5. Factura seria x, nr. 57 din x (anexa nr. 14) și respectiv factura nr. x din x (anexa nr. 15 emise de S.C. x S.R.L cu suma de x lei și cu suma de x lei apreciată ca și cheltuieli nedeductibile fiscale. În mod eronat și nelegal agenții fiscali nu au făcut aplicarea normei legale deoarece: între cele două societăți comerciale a existat o înțelegere pentru efectuarea unor servicii și lucrări reciproce, [...] Au fost emise facturi de către ambele societăți, pentru compensarea fără plată a serviciilor prestate. Ulterior înțelegerea nu s-a mai respectat, dar facturile au rămas înregistrate în contabilitate, fapt dovedit și de controlul încrucișat efectuat la S.C. x S.R.L., materializat în procesul verbal încheiat la x, și înregistrat la D.F.G.P. x sub nr. x din x. În urma controlului fiscal efectuat la S.C. x S.R.L., baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit a fost majorată cu facturile emise de S.C. x S.R.L. în valoarea totală de x lei, din care baza de impozitare x lei și TVA în sumă de x lei (anexele nr 16 și nr. 17). Pentru tratarea echitabilă și evitarea dublei impuneri, se vor emite facturi de ștornare a facturile emise inițial de ambele societăți comerciale, [...]

6. Factura fără serie, nr. x din x (anexa nr. 18), emisă de S.C. x S.R.L, în valoare totală de x lei, [...] nedeductibilității cheltuielilor constituite din valoarea mărfii achiziționate, respectiv art. 126(1) și 137(1) din legea 571/2003-Codul fiscal, nu are nici o legătură cu cazul în speță. Art. 155 „Facturarea”, alin (5) din Legea 571/2003- Codul fiscal, prevede: [...] "Textul de lege nu face referire la existența obligatorie a avizelor de expediție, ci la obligativitatea existenței unui document justificativ, care în cazul de față este factura fiscală, pe baza căreia s-a întocmit nota de intrare recepție (anexa nr. 19) și s-au efectuat înregistrările în contabilitate (Jurnalul de cumpărări-anexa nr. 20). Marfa a fost achiziționată de la S.C. x S.R.L. pentru a fi vândută către S.C. x SA, fapt dovedit cu factura nr. x din x (anexa nr. 21) și jurnalul de vânzări (anexa nr. 22).[...]

7. Factura seria x, nr. x din x și care reprezintă „c/v sămânță coriandru” în valoare de x lei, livrată către S.C. x S.R.L.. Motivul contestării este acela că factura seria x nr. x din x, a fost anulată, cele trei exemplare aflându-se la facturier. Anexăm în xerox copie factura anulată (anexa nr. 23).[...]

8. Se arată în decizia de impunere că agentul economic „în luna x x, vinde conform jurnalului de vânzări pe luna decembrie x și a notei contabile, anexa x, către S.C. x SA, grâu sămânță în valoare de x lei, fără a emite factură și fără a colecta TVA în suma totală de x lei”.

Motivul contestării este acela că în jurnalul pentru vânzări suma respectiva apare datorită programului informatic, efectuându-se operațiunea de compensare și nu datorită unei vânzări efective. [...]

B Referitor la T.V.A. stabilită suplimentar în suma de x lei și majorări și penalități de întârziere impozit pe profit x lei

1. TVA în sumă de x lei aferent facturii seria x, nr. x din x, emisă de S.C. x S.R.L, reprezentând grâu consum x kg în valoare totală de x lei, din care baza de impozitare x lei. Organele de inspecție fiscală consideră ca nedeductibilă suma de x lei TVA, întrucât factura emisă nu are înscrise pe ea mijloacele de transport cu care a fost expediată marfa și nu are anexate Avizele de însoțire a mărfii.[...]

2. a) TVA în suma de x lei aferent facturii seria x, nr. x din x emisă de SC x x SA reprezentând\* c/v transport cu mijloace auto proprii, în valoare totală de x lei din care Baza de impozitare x lei fără a se menționa pe factură, contract și borderoul de transport."

b) TVA în suma de x lei aferent facturii seria x, nr. x din x emisă de SC x SA reprezentant c/v transport cu mijloace auto proprii conform borderou anexat, în valoare totală de x lei din care Baza de impozitare x lei, fără a prezenta borderoul anexat, cu bonurile de transport pe zile și pe fiecare mijloc auto, cantitatea transportată exprimată în to/km, prețul sau alte documente justificative care să dovedească realitatea transporturilor efectuate." [...], consideram ca prestarea de serviciu a fost justificată și are la baza documente care au calitatea de documente justificative, neincalcându-se prevederile art. 146 alin. (1), lit. A și art. 155, alin.(5) din Legea nr. 571/2003 [...].

6. TVA fără drept de deducere, TVA deductibilă în sumă de x lei, pentru factura seria x, nr. x din x, emisă de S.C. x S.R.L.. Argumentele organelor de control constau în faptul: că reprezentanții legali ai S.C. x x S.R.L. s-au sustras invitației efectuate pentru realizarea controlului încrucișat [...]

7. Au reținut organele de control că în luna x x, agentul economic deduce ilegal TVA pe baza facturii seria x nr. x fără dată emisă de SC x x SRL x în valoare de x lei, întrucât factura se află în copie fax și nu original [...]

8. Au reținut organele de control ca în luna x x a fost dedusă ilegal TVA în suma de x lei în baza facturii seria x nr. x și TVA în suma de x lei în baza facturii seria x nr. x, întrucât au la baza facturi proforme întocmite pe numele „familia x ". [...] cele două facturi sunt destinate activității societății și implicit operațiunilor sale taxabile, în înțelesul prevederilor art. 145, alin. (2), lit. A) din Legea nr. 571/2003.

9. Rețin organele de control la pagina 8 din decizia nr. x / x, că în luna x x, agentul economic deduce TVA pe baza facturii nr. x / x de la S.C. x S.R.L, în valoare totală de x lei, din care Baza de impozitare x lei și TVA în sumă de x lei, reprezentând „materiale de construcții și manoperă conform Deviz" agentul economic neprezentând lista materialelor folosite și nici devizul de lucrări privind manopera." Suma de x reprezentând TVA deductibilă și

legalitatea deducerii TVA rezulta din reconstituirea Devizului care cuprinde extrasul de materiale și calculul manoperei. Devizul a fost reconstituit și îl anexam la prezenta contestație (anexa nr. 26).

10. [...] „în luna x, agentul economic nu înregistrează în evidența contabilă factura seria x nr. x/x, emisa către SC xL SRL și reprezentând „erbicide” în valoare totală de x lei, din care Baza de impozitare x lei și TVA în sumă de x lei”. Conform adresei nr. x din x emisă de S.C. x S.R.L (anexa nr. 1) reprezentanții societății au prezentat motivele pentru care factura în cauză nu a fost înregistrată în contabilitate.[...]

11. T.VA colectată în suma de x lei rezultată din factura seria x, nr. x din x și care reprezintă „c/v sămânță coriandru” în valoare de x lei, livrată către S.C. x S.R.L. Factura seria x, nr. x din x, a fost anulată, cele trei exemplare aflându-se la facturier. [...]

12. [...] vinde conform Jurnalului de vânzări pe luna x și a Notei contabile (anexa nr. 53), către S.C. x SA, grâu sămânță în valoare de x lei, fără a emite factură și fără a colecta TVA în sumă de x lei” [...]

13. [...] ” pentru veniturile totale în sumă de x lei, agentul economic trebuia să colecteze TVA în sumă de x lei. Conform balanței de verificare la data de x, contul 4427 „TVA colectată” prezintă un rulaj creditor în sumă de x lei, rezultând că pentru avansul în sumă de x lei, nu s-a colectat și înregistrat în evidența contabilă, jurnalul de vânzări și Decontul de TVA. TVA în sumă de x lei.” în mod eronat, fără a studia documentele prezentate, organele de control au apreciat ca suficientă înregistrarea contabilă „411 (clienți) = 419 (clienți creditori), fără a verifica și existența fenomenului economic, în sensul analizării dacă prin conturile bancare și conform extraselor de cont a fost încasată suma de x lei (anexa nr. 24).

De asemenea, organele de control nu au verificat extrasele de cont (anexa nr. 27, 22 de file) emise de băncile la care societatea avea conturi deschise. Considerăm că articolul contabil 411 (clienți) = 419 (clienți creditori) înregistrat în luna decembrie x, a fost efectuat fără a avea la bază documente justificative conform prevederilor legii 82 /1991, fapt pentru care administratorul societății a fost sancționat cu amendă. În consecința înțelegem sa contestăm suma de x lei ca reprezentând TVA colectată legal.

Față de cele prezentate, solicităm admiterea contestației formulată . [...].”

## **II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr. x încheiat în data de x la S.C. x S.R.L., s-au stabilit următoarele:**

Capitolul III “[...] Impozit pe profit [...]

Perioada verificată x-x

- În luna x x, agentul economic nu înregistrează în evidența contabilă și Jurnalul pentru vânzări factura seria x nr. x, emisa către SC x SRL și reprezentând ”erbicide” în valoare totală de x lei, din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei (anexa nr. 10) încalcându-se prevederile art. 11 din Legea nr. 82/1991, a contabilității, care prevede. ” ....efectuarea de operațiuni economice, fără sa fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise”. Totodată, au fost încălcate și prevederile art. 19. alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, referitor la calculul profitului impozabil.

- agentul economic deduce cheltuieli în baza facturii seria x nr. x din x, emisa de către SC x SRL , reprezentând ”grâu consum x kg” în valoare totală de x lei, din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei. (anexa nr. 37) Organele de inspecție fiscală considera ca nedeductibilă suma de x lei, întrucât factura emisa nu are anexate Avizele de însoțire a mărfii, așa cum prevede art. 155, alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 72 alin (3), iit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal: ”b) toate documentele emise la data livrării de bunuri sau prestării de servicii să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare, precum și prevederile art. 21, alin. (4), lit f) din Legea nr, 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare. Facturile nu au calitatea de document justificativ întrucât cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund cu realitatea , nefiind însoțite de documente justificative care să ateste realitatea operațiunilor comerciale, încălcând prevederile art. 6. alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 82, a contabilității, republicată. Consecința fiscală este nedeductibilitatea cheltuielilor, proveniența bunurilor fiind fie ilicite, fie ilegale, aspecte asupra cărora se vor pronunța organele de cercetare penală.

- agentul economic deduce cheltuieli în baza facturii seria x, nr. x din x (anexa nr. 38), emisa de SC x SA reprezentând c/v transport cu mijloace auto proprii, în valoare totală de x lei din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei, fără a se menționa pe factura, contractul, preț unitar, cantitate transportată, to/km, sau alte documente justificative care să susțină realitatea operațiunilor economice, cum sunt bonurile de transport cu cantitățile transportate și rutele pe care sau efectuat transporturile. Au fost încălcate astfel prevederile art. 21, alin. (4), lit. m), coroborat cu punctul 48, din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, care prevede :„[...]”; coroborat cu prevederile art. 155, alin. (5), lit. h), din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede “[...]”.

- agentul economic deduce cheltuieli în baza facturii x nr. x (anexa nr, 39), în valoare totală de x lei , din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei și reprezentând ”lucrări reparații grajduri animale”, emisa de către SC x SRL Alexandria.

- agentul economic deduce cheltuieli în baza facturii x nr. x (anexa nr. 40), în valoare totală de x lei , din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei și reprezentând ”lucrări reparații castel apa și clădiri anexe”, emisa de către SC x SRL Alexandria.

Cele doua facturi nu au anexate devize sau situații de lucrări. De asemenea, prin Solicitarea de control încrucișat nr. x [...] verificarea modului de înregistrare în evidența contabilă, jurnalele de vânzări, deconturile de TVA și Declarația 394, precum și realitatea și legalitatea tranzacțiilor efectuate, fiind încheiat Procesul verbal nr. x (anexa nr. 41). În Nota explicativă (anexată la Procesul verbal) data de către dl. x, fost administrator al societății în perioada efectuării

tranzacțiilor între cele două societăți, acesta afirmă ca lucrările aferente celor două facturi nu au fost efectuate și ca la data respectivă firma avea 2 angajați. În Nota explicativă (anexa nr. 24) data de către dl. x, administrator al SC x SRL, acesta declară ca cele două facturi „s-au făcut în compensare”. Urmare celor prezentate mai sus, rezultă ca lucrările de reparații nu au fost executate, cele două facturi nu îndeplinesc condiția de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor, motiv pentru care se diminuează cheltuielile cu suma totală de x lei, căreia îi revine un impozit pe profit suplimentar în suma de x lei. Au fost încălcate astfel prevederile art. 21, alin. (4), lit. m), coroborat cu punctul 48, din HG nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu prevederile art. 155, alin. (5), lit. h), din Legea nr. 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare [...].

- în luna x x, agentul economic deduce cheltuieli în baza facturii fără serie nr. x, emisă de către SC x SRL, CUI RO x, în valoare de x lei, din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei și reprezentând "grâu sămânța x kg și îngrășămintă chimice complexe 100 tone"; Organele de inspecție fiscală consideră ca nedeductibile cheltuielile aferente facturii de mai sus, întrucât aceasta nu are înscris pe ea mijlocul de transport cu care a fost expediată marfa și nu are anexate Avizele de însoțire a mărfii întocmite în momentul livrării, așa cum prevede art. 155, alin. (5) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct 72 alin (3), lit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal care prevede: "[...]" și în consecință factura prezentată mai sus nu îndeplinește condiția de document justificativ pentru înregistrarea în evidența contabilă a cheltuielilor, fiind încălcate prevederile art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

- agentul economic nu înregistrează în evidența contabilă factura seria x, nr. x din x (anexa nr. 52), către SC x SRL, reprezentând c/v sămânța coriandru, în valoare totală de x lei din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei. Prin neînregistrarea în evidența contabilă a veniturilor în suma de x lei, aferenta facturii prezentate mai sus, a fost diminuată baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit fiind încălcate prevederile art. 11 din Legea nr. 82/1991, a contabilității, republicată și prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care organele de inspecție au majorat baza de impozitare cu această sumă, stabilind un impozit pe profit în suma de 32.743 lei.

- agentul economic vinde conform Jurnalului de vânzări pe luna x x și a Notei contabile (anexa nr. 53), către SC x SA, grâu sămânța în valoare de x lei fără a emite factura și fără a înregistra în evidența contabilă veniturile aferente, agentul economic efectuând operațiunea contabilă 411 - "clienți SC x SA" = 419' - "clienți creditori" x lei (baza impozabilă x lei și TVA x lei). Prin neînregistrarea în evidența contabilă a veniturilor în suma totală de x lei, a fost diminuată baza de impozitare, încălcându-se prevederile art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art. 155, alin. (1) și (5) din aceeași lege, motiv pentru care organele de inspecție au majorat baza de impozitare cu această sumă, stabilind un impozit pe profit în suma de 32.785 lei.

#### **4 Taxa pe valoarea adăugată**

##### **Tva deductibila**

- agentul economic deduce TVA în baza facturii seria x nr. x din x (anexa nr.37), emisă de către SC x x SRL, reprezentând "grâu consum x kg" în valoare totală de x lei, din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei. Organele de inspecție fiscală consideră ca nedeductibilă suma de x lei TVA, întrucât factura emisă nu are înscrise pe ea mijloacele de transport cu care a fost expediată marfa și nu are anexate Avizele de însoțire a mărfii întocmite în momentul livrării (x kg), așa cum prevede pct. 72 alin (3), lit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal: "[...]" coroborat cu prevederile art. 146 alin (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Factura nu are calitatea de document justificativ întrucât cuprinde mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund cu realitatea, nefiind însoțită de documente justificative întocmite în momentul livrării mărfii, care să ateste realitatea operațiunilor comerciale, încălcând prevederile art. 6, alin. (1) și alin. (2) din Legea 82/1991

- agentul economic deduce TVA în baza facturii seria x, nr. x din x (anexa nr. 38), emisă de SC x SA reprezentând c/v transport cu mijloace auto proprii, în valoare totală de x lei din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei, fără a se menționa pe factura, contract și borderou de transport.

Organele de inspecție fiscală consideră ca nedeductibilă suma de x lei TVA, întrucât agentul economic nu a putut face justificarea detaliată a c/v transportului, așa cum prevede art. 146 alin (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Această factura nu îndeplinește condiția de document justificativ privind deducerea de TVA, întrucât nu respectă prevederile art. 155, alin. (5), lit h) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede: "[...]", precum și pct. 72 alin (3), lit b) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal: "[...]"

- agentul economic deduce TVA în baza facturii x nr. x (anexa nr. 39), în valoare totală de x lei, din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei și reprezentând "lucran reparații grajduri animale", emisă de către SC x SRL Alexandria.

- agentul economic deduce TVA în baza facturii x nr. x (anexa nr.40), în valoare totală de x lei, din care Baza de impozitare x lei și TVA în suma de x lei și reprezentând "lucrări reparații castel apa și clădiri anexe", emisă de către SC x SRL x. Cele două facturi nu au anexate devize sau situații de lucrări.[...] Urmare celor prezentate mai sus, rezultă ca lucrările de reparații nu au fost executate, cele două facturi nu îndeplinesc condiția de document justificativ pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, motiv pentru care se diminuează baza de deducere a TVA cu suma totală de x lei, căreia îi revine o TVA-, fără drept de deducere în suma de x lei.

Au fost încălcate prevederile art. 146, afin. (1), lit a), coroborat cu prevederile art. 155, alin. (5), lit h) din Legea 571/2003, [...]

-In luna iulie x, agentul economic deduce TVA in baza facturii seria x, nr. x (anexa nr. 42) din x, emisa de SC x SA reprezentând c/v transport cu mijloace auto proprii conform borderou anexat, in valoare totala de x lei din care Baza de impozitare x lei si TVA in surna de x lei, fără a prezenta borderoul anexat, cu bonuri de transport pe zile si pe fiecare mijloc auto, cantitatea transportata exprimata in to/km.,prețul, alte documente justificative care sa dovedească realitatea transporturilor efectuate.Organele de inspecție fiscala considera ca nedeductibila suma de x lei TVA, intrucat agentul economic nu a putut face justificarea detaliata a c/v transportului, așa cum prevede art. 146 alin (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

Aceasta factura nu indeplineste condiția de document justificativ privind deducerea de TVA, intrucat nu respecta prevederile art. 155, alin. (5), lit. h) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal cu modificările si completările ulterioare, unde se prevede: "[...]", precum si pct. 72 alin (3), lit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal [...]

-In luna august x, agentul economic deduce TVA in baza facturii seria x, nr. x (anexa nr. 43) din x, emisa de SC x SA reprezentând c/v prestări servicii, in valoare totala de x lei din care Baza de impozitare x lei si TVA in suma de x lei, fără a se menționa pe factura, contractul si serviciile prestate.Au fost încălcate prevederile art. 146, alin (1), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare,.Aceasta factura nu indeplineste condiția de document justificativ privind deducerea de TVA, intrucat nu respecta prevederile art. 155, alin. (5), lit. h) din Legea 571/2003[...] precum si pct. 72 alin (3), lit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal: [...]

-In luna x x, agentul economic deduce TVA in baza facturii fără serie nr x (anexa nr. 44), emisa de către SC x SRL, CU! RO x, in valoare de x lei, din care Baza de impozitare x lei si TVA in suma de x lei si reprezentând "grâu sămânța x kg si îngurășăminte chimice complexe x tone", fără a fi inscise pe aceasta mijloacele de transport cu care a fost expediata marfa si nu are anexate avizele de însoțire a mărfii întocmite in momentul livrării pentru fiecare mijloc de transport, fiind încălcate prevederile art. 146 alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat art. 155, afin. (5) din același act normativ si cu pct. 72 alin (3), lit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal: "[...]".Factura nu are calitatea de document justificativ intrucat cuprinde mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund cu realitatea, nefiind însoțita de documente justificative întocmite in momentul livrării mărfii si care sa ateste realitatea operațiunilor comerciale, încălcând prevederile art. 6, alin. (1) si alin. (2) dirt Legea nr. 82/1991, a contabilității, republicata. Consecința fiscala este nedeductibilitatea cheltuielilor, proveniența bunurilor fiind fie ilicita, fie ilegala, aspecte asupra cărora se vor pronunța organele de cercetare penala.

- In luna x x, agentul economic deduce TVA in baza facturii seria x nr. x (anexa nr. 51), emisa de către SC x SRL, in valoare totala de x lei, din care Baza de impozitare x lei si TVA in suma de x lei si reprezentând "escavator Volvo EC 180". De menționat ca, prin Solicitarea de control încrucișat nr. x, s-a solicitat D G.F.P x verificarea modului de înregistrare în evidenta contabila a facturii emise de către SC x SRL catre SC x SRL,..D.G.F.P. x transmite adresa Gărzii Financiare x nr. x(anexa nr. 71), prin care ne informează ca nu s-a putut lua legătura cu niciun reprezentant al societății, ca s-au înaintat invitații pe adresa agentului economic si ca având in vedere faptul ca agentul "economic se sustrage verificărilor, exista suspiciunea ca operațiunile economice efectuate nu sunt reale. De asemenea, din consultarea diagramei x (anexa nr. 72) reiese ca in anul x, agentul economic nu a efectuat achiziții sau livrări de bunuri, iar din consultarea bazei de date FiscNet reiese ca societatea este declarata inactiva începând cu data de .x.

Din consultarea Situațiilor financiare (bilanț) depuse de către SC x SRL pe anul x, reiese ca acesta avea la inceputul anului x, in conturile de imobilizări corporale, poziția 2 din Formular 10 bilanț (anexa nr. 73), suma de 0 lei, iar la sfârșitul anului x suma de 0 lei. Totodată in formularul 40 din Bilanțul pe anul x, nu rezulta achiziții de mașini si instalații, iar in formularul 20 din bilanț nu apar Alte venituri din exploatare ct. 758), ci numai din vânzarea mărfurilor.De menționat ca societatea la data depunerii bilanțului pe anul x avea ca activitate cod CAEN 7022 - Activități de consultanță pentru afaceri și management, ci nu vânzarea de utilaje De asemenea a fost încheiat Procesul verbal nr. x prin care s-a constatat ca agentul economic nu funcționează la sediul social declarat.Prin adresa nr. x (anexa nr. 78) emisa de cartre Biroul Juridic din cadrul DGF.P x, transmite rezoluția din x referitoare la dosarul nr. x si Referatul cu propunere de neincepere a urmăririi penale nr. x pentru administratorul x. Din referat reiese ca x in calitate de administrator al SC x SRL "nu s-a ocupat niciodată in fapt de activitatea societății comerciale, de acest lucru ocupandu-se x". Fiind efectuate verificări in baza de date - încarcerați, cu privire la numitul x, CNP x , s-a constatat faptul ca acesta este încarcerat la penitenciarul Rahova din data de x. iar din x s-a dispus măsura arestării preventive asupra acestuia.

Totodată, agentul economic nu a prezentat contractul de vânzare - cumpărare al utilajului respectiv. Factura nu are calitatea de document justificativ intrucat cuprinde mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund cu realitatea , nefiind însoțita de documente justificative care sa ateste realitatea operațiunilor comerciale, incalcand prevederile art 6, alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 82/1991, a contabilității, republicata. Consecința fiscala este nedeductibilitatea cheltuielilor, proveniența bunurilor fiind fie ilicita, fie ilegala, aspecte asupra cărora se vor pronunța organele de cercetare penală.

Ca urmare a celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscala considera ca TVA in suma totala de x lei, aferenta facturii prezentate mai sus este dedusa nelegal.Au fost încălcate prevederile art. 146 alin (1) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, si prevederile art. 155, alin. (5) din același act normativ, coroborat cu pct. 72 alin (3), lit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal: "[...]

- factura seria x nr. x (anexa nr. 77) emisa de către SC x SRL in valoare totala de x lei, din care Baza de impozitare x lei si TVA in suma de x lei, si reprezentând "cazan gazeificare cf. Fact. Proforma" emisa pe beneficiar x, înregistrata in contul 231 - "Imobilizări corporale in curs de execuție";

- factura seria x nr. x (anexa nr. 77) emisa de către SC x SRL. in valoare totala de x lei, din care Baza de impozitare x lei si TVA in surna de x lei, si reprezentând "materiale instalație termica cf. Fact. Proforma" emisa pe beneficiar x înregistrata in contul 231 - "Imobilizări corporale in curs de execuție":Organele de inspecție considera ca achizițiile de mai sus nu au fost efectuate in scopul operațiunilor sale taxabile, fiind incalcate prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare.

-In luna x, agentul economic deduce TVA in baza facturii nr. x (anexa nr. 64), emisa de către SC x SRL , in valoare totala de x lei, din care Baza de impozitare x lei si TVA in suma de x lei si reprezentând "materiale de construcții si manopera conf. Deviz", agentul economic neprezentand lista materialelor folosite si nici devizul privind manopera. Din Nota explicativa data de către administratorul SC x SRL, reiese ca nu s-a intocmit Deviz de lucrări si nici lista cu "materiale de construcții, prețul fiind stabilit la fata locului.Factura nu are calitatea de document justificativ intrucat cuprinde mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund cu realitatea , nefiind insolita de documente justificative care sa ateste realitatea operațiunilor comerciale, încălcând prevederile art. 6, alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 82/1991, a contabilității, republicata. Consecința fiscala este nedeductibilitatea cheltuielilor, proveniența bunurilor fiind fie ilegala, fie ilegala, aspecte asupra cărora se vor pronunța organele de cercetare penala. •

Au fost încălcate prevederile art. 146, alin. (1), lit. a), si prevederile art. 155, alin. (5), lit. h) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, coroborat cu pct. 72 alin (3), iit. b) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal: "[...]", motiv pentru care nu se acorda drept de deducere pentru suma de 20.612,92 lei.

#### **TVA colectata**

In luna x, agentul economic nu înregistrează in evidenta contabila factura seria x nr x (anexa nr. 10), emisa către SC x SRL si reprezentând "erbicide" in valoare totala de x lei, din care Baza de impozitare x lei si TVA in suma de x lei; Au fost incalcate prevederile art. 11 din Legea nr. 82/1991, a contabilității, care prevede:"... efectuarea de operațiuni economice, fără sa fie înregistrate in contabilitate, sunt interzise" si prevederile art. 126, alin. (1) lit a) si art. 137, alin. (1), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, motiv pentru care TVA colectata se majorează cu suma de x lei.

anul x8

- agentul economic nu înregistrează in evidenta contabila factura seria x, nr. x(anexa nr. 52), către SC x SRL, reprezentând c/v sămânța coriandru, in valoare totala de x lei din care Baza de impozitare x lei si TVA in suma de x lei.Au fost incalcate incalcate prevederile art. 11 din Legea nr. 8271991, a contabilității, care prevede:" [...]" si prevederile art. 126, alin. (1) lit. a) si art. 137, alin. (1). iit. a) din Legea nr. 571/2003'privind Codul fiscal, republicat cu modificările si completările ulterioare, motiv pentru care TVA colectata se majorează cu suma de 38.882,66 lei. ..

- agentul economic vinde conform Jurnalului de vânzări (anexa nr. 53) pe luna decembrie x si a Notei contabile (anexa nr. 53), către SC x SA, grâu sămânța in valoare de x lei fără a emite factura fără si fără a colecta TVA in suma totala de x lei.Au fost incalcate prevederile art. 11 din Legea nr. 82/1991, a contabilității, care prevede"[...]" si prevederile art. 126. alin. (1) lit. a) si art. 137, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat cu modificările si completările ulterioare, precum si art 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare .

- agentul economic, creditează contul 419 - "clienți creditori" cu suma de x lei, fără a emite factura si a colecta TVA in suma de x lei, așa cum rezulta din bilanța de verificare încheiata la data de x, prezentata in anexa nr. 54.

La data de 31.12.2008 conform bilanței agentul economic a înregistrat venituri din operațiunile taxabile din punct de vedere al TVA, după cum urmează:

- Venituri din vânzarea produselor finite	x lei;
-Venituri din lucrări si servicii	x lei;
- Venituri din vânzări de mărfuri	x lei;
TOTAL VENITURI	x lei

Pentru veniturile totale in suma de x lei, agentul economic trebuia sa colecteze TVA in suma de x lei. Conform bilanței de verificare la data de x, contul 4427 "TVA colectata" prezintă un rulaj creditor in suma de x lei, rezultând ca pentru avansul in suma de x lei, nu a colectat si înregistrat in evidenta contabila, jurnalul pentru vânzări si Decontul de TVA , TVA in suma de x lei (x - x + x).

Au fost incalcate prevederile art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat cu modificările si completările ulterioare, care prevede: "[...]", coroborat cu prevederile art. 11 din Legea nr. 82/1991, a contabilității care prevede: "[...]" si prevederile art. 126, alin. (1) lit a) si art. 137, ațin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat cu modificările st completările ulterioare, rnotiv pentru care TVA colectata se majorează cu suma de 145.285 lei.[...]

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si având în vedere legislatia în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

\* Raportul de inspecție fiscală nr. x/x a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, declarare și virare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului de către S.C. x S.R.L. din localitatea x, județul x.

Obiectul principal de activitate al societății îl constituie *“Cultivarea cerealelor (exclusiv orez) plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de seminte oleaginoase”*, cod CAEN nr. 01111.

**a)** În urma verificărilor efectuate privind **impozitul pe profit**, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată, respectiv x x - x x, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă de **x lei** (x lei pentru anul x + x lei pentru anul x + x lei pentru anul x + x lei pentru anul x), aferent căreia au fost calculate majorări de întârziere în sumă totală de **x lei**, conform prevederilor art. 119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată

Impozitul pe profit s-a datorat majorării bazei impozabile cu suma totală de **x lei** (x lei pentru anul x + x lei pentru anul x + x lei pentru anul x + x lei pentru anul x).

Față de impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de x lei, societatea contestă și motivează impozitul pe profit în sumă de **x lei**, aferent unei baze impozabile în sumă de **x lei**.

**b)** Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a cuprins perioada x - x și în urma inspecției fiscale s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de **x lei**, aferent căreia s-au calculat majorări de întârziere în sumă totală de **x lei**.

TVA stabilită suplimentar în sumă de **x lei** este aferentă unei baze impozabile în sumă de **x lei** și se compune din :

- x lei TVA deductibilă pentru care nu s-a acordat drept de deducere;
- x lei TVA colectată suplimentar;
- (-) x lei TVA de plată declarată în plus de societate față de TVA de plată înregistrată în evidența contabilă.

Față de TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de x lei, societatea contestă și motivează TVA de plată în sumă de **x lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de **x lei**.

### **1) Referitor la factura emisă de societate pentru S.C. x S.R.L. reprezentând vânzare erbicide**

La control s-a constatat că societatea a emis factura seria x nr. x în suma totală de x lei pentru beneficiarul S.C. x S.R.L., fară a fi înregistrată în evidențele contabile ale societății, încălcându-se prevederile art.19 alin(1), art.126 alin(1) lit.a), art.137 alin(1) lit.a) din Codul fiscal și art.11 din Legea nr.82/1991 a contabilității.

S-a stabilit astfel în sarcina societății impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de **x lei** (x lei x 16%) și s-a colectat TVA în sumă de **x lei** aferent acestei facturi.

Societatea contestă aceste sume și susține că, chiar dacă nu a înregistrat factura susmenționată în contabilitatea societății, a emis ulterior factura x nr. x prin care se corectează prețul de vânzare al produsului de la poziția 5, factură înregistrată în contabilitate. Se susține că pe această factură este înscris același aviz de expediție și că beneficiarul a înregistrat în evidența contabilă doar factura nr. x, conform jurnalului de cumpărări depus în copie la dosarul cauzei.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 19 alin (1), art 126 alin (1), art 137 alin (1) lit a) și art. 160 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

#### **„ART. 19 Reguli generale**

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

#### **ART. 126 Operațiuni impozabile**

**(1)** Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

**a)** operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

#### **ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

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

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

**ART. 160 Corectarea documentelor**

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi fiscale sau alte documente legal aprobate se va efectua astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat. Documentele respective se vor înregistra în jurnalul de vânzări, respectiv de cumpărări, și vor fi preluate în deconturile întocmite de furnizor și, respectiv, de beneficiar, pentru perioada în care a avut loc corectarea.”

Art. 11 din Legea 82/1991 a contabilitatii prevede:

“ART. 11

Deținerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor și datoriilor, precum și efectuarea de operațiuni economico-financiare, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise.”

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea comercială datorează obligațiile fiscale stabilite la control aferente facturii nr. x neînregistrată în evidența contabilă, întrucât nu au fost respectate prevederile art.160 ”Corectarea documentelor” din Codul fiscal. Astfel, factura emisă ulterior nr.x nu conține mai întâi informațiile din factura nr.x și valorile cu semnul minus din această factură, conform prevederilor art.160 alin(1) lit.b) din Codul fiscal - prima variantă.

De asemenea, nu a fost folosită nici cea de-a doua variantă de corecție din cadrul art.160 alin(1) lit.b), respectiv nu s-a emis ulterior o altă factură conținând valorile cu semnul minus din prima factură.

Totodată, societatea nu deține toate cele trei exemplare din factura nr.x.

Astfel, argumentele invocate în contestație nu pot fi avute în vedere în soluționarea favorabilă a acesteia, având în vedere prevederile clare înscrise la art.160 alin(1) din Codul fiscal, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei** și pentru TVA de plată în sumă de **x lei**, aferente veniturilor neînregistrate în evidența contabilă în sumă de **X lei** cuprinse în factura nr.x.

## **2) Referitor la facturile emise de furnizorul S.C. x S.A. reprezentând cheltuieli de transport**

Organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind cheltuiala nedeductibilă fiscal suma de **x lei** și nu au acordat drept de deducere pentru TVA dedusă de societate în suma de **x lei** cuprinse în facturile x nr. x în valoare totală de **x lei** (bază impozabilă în sumă de x lei și TVA în suma de x lei) și nr.x/ x în valoare totală de **x lei** (bază impozabilă în sumă de x lei și TVA în suma de x lei) emise de furnizorul S.C. x S.A., în baza prevederilor art. 21 alin (4), lit.m), art.146 alin(1) lit.a) și art.155 alin(5) lit.h) din Codul Fiscal. Furnizorul nu a menționat pe facturi contractul, borderoul de transport, pretul unitar, cantitatea to/km și nu a prezentat atașat facturilor documente din care să rezulte realitatea transporturilor efectuate.

Au fost astfel stabilite diferențe suplimentare la impozitul pe profit în sumă de **x lei** (106.486,55 lei x 16%) și la TVA de plată în sumă de **x lei**, contestate de societatea comercială.

Societatea contestă aceste sume și invocă în susținere faptul că deține contracte pentru serviciile prestate și două borderouri cu transporturile efectuate (acestea fiind prezentate în copie la dosarul cauzei), că serviciile de transport prestate au un caracter ocazional motivat de specificul activității și deci nu se încadrează în prevederile art 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 21, art. 146 și art. 155 din Codul Fiscal, ca și din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G.nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare :

Codul fiscal:

**„ART. 21 Cheltuieli**

**(4) 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;”*

#### Norme metodologice:

*„48. 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.*

*Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”*

#### Codul fiscal:

##### **ART. 146**

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

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

##### **ART. 155 Facturarea**

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

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

#### Norme metodologice:

*„pct 72 alin (3)*

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

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că nu au fost îndeplinite condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor cu transportul în sumă totală de x lei și nici pentru acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei, înscrise în cele două facturi susmenționate emise de furnizorul S.C. x S.A. pentru beneficiarul S.C. x S.R.L.

Astfel, societatea nu a prezentat în timpul controlului și nici cu ocazia întocmirii punctului de vedere exprimat în scris la proiectul raportului de inspecție fiscală, contractul de prestări servicii, borderourile bonurilor de transport sau avize de expediție, cantitatea transportată, to/km, preț unitar, foile de parcurs, rezultând că cele două borderouri de tarifare prezentate la contestație au fost întocmite ulterior controlului.

Aceste borderouri nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât nu sunt stampilate cu stampila societății emitente, vizează în cea mai mare parte perioada fiscală din anul x și decât cinci pozitii dintr-un borderou vizează transporturi efectuate în perioada x-x x, în condițiile în care facturile sunt emise în data de x si x. Astfel, si din acest punct de vedere cheltuielile înscrise în facturi nu sunt deductibile fiscal în anul x, fiind aferente anului fiscal x.

Mai mult, în aceste borderouri sunt înscrise sume totale de x lei si respectiv x lei, în timp ce facturile susmenționate sunt emise pentru sume privind bazele de impunere de x lei si respectiv x lei, sume semnificativ mai mari.

Chiar dacă cadrul legal prevede ca serviciile prestate cu caracter ocazional nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestari de servicii, totuși realitatea acestora trebuie dovedită de societate prin documentele prevazute de legislatie, iar pct.72 alin(3) lit.b) din normele de aplicare a Codului fiscal, prevede că toate documentele emise la data livrării de bunuri sau prestării de servicii să fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.

În plus, societatea încheie un contract de prestari de servicii sub nr. x pentru o perioada de un an, astfel că nu se susțin cele invocate de societate privind caracterul ocazional al acestor prestări de transporturi.

Conform celor menționate în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, între S.C. x S.R.L. și S.C. x S.A. au existat relații de afiliere, activitatea contabilă a celor două societăți desfășurându-se în același sediu, iar la data controlului S.C. x S.A. este radiată.

Având în vedere cele precizate mai sus , întrucat societatea nu a facut dovada realității tranzacțiilor înscrise în cele două facturi de prestări servicii transporturi, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei** și pentru TVA de plată în sumă de **x lei** .

### **3) Referitor la factura emisă de furnizorul S.C. x S.A. reprezentând prestari de servicii**

La control nu s-a acordat societății dreptul la deducerea cheltuielilor înregistrate de societate reprezentând prestari servicii în sumă de **x lei** și nici dreptul de deducere a TVA în suma de **x lei** din factura nr. x nr. x în valoare totală de **x lei** emisă de furnizorul S.C. x S.A., întrucât nu au fost menționate pe factură contractul și denumirea serviciilor prestate, factura neavand astfel calitatea de document justificativ. Au fost încălcalcate prevederile art.21 alin(4) lit.m), art. 146 alin.(1) lit a) și art 155 alin (5) lit h) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, pct.48 și pct 72 alin 3 lit b) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal, mai sus citate.

Societatea invocă faptul ca la data încheierii Raportului de inspecție fiscală a prezentat Încheierea nr. x din x prin care solicită închirierea de spații de depozitare de la SC x SA pentru depozitarea cantității de x kg grâu de consum decorticat, care justifică îndeplinirea condițiilor prevazute la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul Fiscal.

Se anexează contestației contractul de închiriere și fișele de magazie ale S.C. x S.A., care au stat la baza emiterii facturii susmenționate.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că nu au fost îndeplinite condițiile privind deductibilitatea cheltuielilor cu prestări servicii în sumă de **x lei** și nici pentru acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de **x lei**, sume înscrise în factura susmenționată, întrucât pe această factură nu au fost menționate denumirea serviciilor prestate, contractul încheiat între părți, prețul unitar.

De asemenea, societatea nu a prezentat în timpul controlului și nici cu ocazia întocmirii punctului de vedere, contractul de prestări servicii, procese verbale de prestări servicii, procese verbale de recepție sau procese verbale de custodie, fișe de magazie, avize de expediție către spațiul închiriat, rezultând că documentele depuse în copie la dosarul cauzei au fost întocmite ulterior controlului.

De asemenea, fișele de magazie depuse în copie la contestație nu sunt ștampilate de S.C. x S.A.

Conform celor menționate în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, între S.C. x S.R.L. și S.C.x S.A. au existat relații de afiliere, activitatea contabilă a celor două societăți desfășurându-se în același sediu, iar la data controlului S.C . x S.A. este radiată.

Astfel, nu s-a dovedit realitatea tranzacției dintre cele două părți, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei** (x lei x 16%), ca și pentru TVA de plată în sumă de **x lei**.

### **4) Referitor la facturile emise de SC x SRL Alexandria reprezentând lucrari de reparatii**

La control nu s-a acordat societății dreptul la deducerea cheltuielilor înregistrate de societate in suma de **x lei** și dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **x lei** din factura x nr.x și nici dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă de **x lei** și TVA aferentă in sumă de **x lei** din factura x nr.x, facturi emise de SC x SRL reprezentând *”lucrări reparații grajduri animale”* și *”lucrări reparații castel apă și clădiri anexe”*, pe motiv că lucrările de reparații nu au fost executate, astfel încât facturile nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, fiind încălcalcate prevederile art.21 alin(4) lit.m), art.146 alin(1) lit. a) și art.155 alin(5) lit.h) din Codul fiscal și pct.48 din normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, mai sus citate.

Prin contestația formulată, societatea susține că între cele două societăți a existat o înțelegere contractuală pentru efectuarea de servicii și lucrari reciproce, respectiv S.C. x S.R.L. transportă materiale de construcții pentru S.C. x S.R.L., iar aceasta din urmă efectuează reparații la construcțiile aparținând S.C. x S.R.L..

Se susține că au fost emise facturi de către ambele societăți pentru compensarea fără plată a serviciilor prestate, însă ulterior, înțelegerea nu s-a mai respectat, dar facturile au rămas înregistrate în contabilitate, fapt dovedit și de controlul încrucișat efectuat la S.C. x S.R.L., materializat în procesul verbal încheiat la x și înregistrat la D.G.F.P.x sub nr.x din x.

Societatea consideră ca pentru a evita o dublă impunere, aceste facturi urmează a fi stornate în conformitate cu Legea 82/1991 a contabilitatii și solicita includerea lor în cadrul cheltuielilor deductibile fiscal și dreptul de a deduce TVA aferent acestora.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că nu au fost îndeplinite condițiile pentru deductibilitatea cheltuielilor cu prestări servicii în sumă de x lei și nici pentru acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de x lei, sume înscrise în facturile susmenționate, întrucât serviciile de reparații înscrise în facturi nu au fost executate, așa cum rezultă din Procesul verbal nr.x încheiat de organele de inspecție fiscală și din Nota explicativă anexată acestuia dată de fostul administrator al S.C. x S.R.L., care a avut această calitate în perioada emiterii facturilor de reparații.

Astfel, acesta afirmă că lucrările înscrise în cele două facturi nu au fost executate, iar administratorul S.C. x S.R.L. declară că cele două facturi “s-au făcut în compensare”, rezultând că cele două facturi nu îndeplinesc condiția de document justificativ pentru societatea contestatoare.

Prin contestația formulată se susține că “se vor emite facturi de stornare a facturilor emise inițial de ambele societăți comerciale”, însă societatea comercială nu a prezentat aceste facturi.

Astfel, facturile de prestări servicii emise de S.C. x S.R.L. nu îndeplinesc condiția de documente justificative pentru a fi înregistrate în contabilitate, serviciile de reparații nefiind executate, drept pentru care, în baza prevederilor legale menționate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei** și pentru TVA de plată în sumă de **x lei**.

#### **5) Referitor la factura emisa de societatea contestatoare catre S.C. x S.R.L.**

Urmare verificării efectuate, s-a constatat faptul ca societatea comercială nu a înregistrat în evidența contabilă factura x nr. x emisă către beneficiarul S.C. x S.R.L. în suma totală de x lei, reprezentând c/valoarea sămînță coriandru, neînregistrând astfel în evidența contabilă venituri în sumă de **x lei** și nici TVA colectată în suma de **x lei** aferent acestei facturi.

Au fost încălcate prevederile art.19 alin(1), art 126 alin(1), lit.a) și art.137 alin(1) lit.a) din Codul fiscal și art.11 din Legea contabilității nr.82/1991 care prevede “efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise”, drept pentru care s-au stabilit suplimentar diferențe la impozitul pe profit în sumă de **x lei** (x lei x 16%) și la TVA colectată, respectiv TVA de plată în sumă de **x lei** (x x 19%).

Societatea susține că aceasta factură a fost anulată, toate cele trei exemplare aflându-se la facturier. Depune în susținere o fotocopie a acestei facturi ce poartă mențiunea “anulat”.

Din analiza dosarului contestației, respectiv anexa nr. 52 la raportul de inspecție fiscală, rezultă că la data controlului această factură nu era anulată de către agentul economic, dovadă fiind xerocopia făcută de organele de inspecție fiscală după această factură, care nu are înscris pe ea mențiunea “anulat”.

În referatul întocmit, organele de inspecție fiscală menționează că societatea nu a prezentat în timpul controlului cele trei exemplare ale facturii x nr. x. Faptul că la dosarul contestației societatea a depus o copie de pe factura în cauză cu mențiunea “ANULAT”, nu dovedește că toate cele trei exemplare din această factură sunt anulate și că se află la facturier, așa cum se susține în contestație, astfel că această copie a facturii nu reprezintă un argument în soluționarea favorabilă a contestației.

Menționăm că S.C. x S.R.L. este afiliată cu S.C. x S.R.L. și își desfășoară activitatea în același sediu.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea nu a făcut dovada anulării facturii x nr. x, drept pentru care aceasta datorează impozit pe profit în sumă de **x lei** și TVA de plată în sumă de **x lei** pentru veniturile obținute din vânzarea produselor agricole, neînregistrate și

nedeclarate organelor fiscale, iar **contestația se va respinge ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

#### **6) Referitor la veniturile neînregistrate de societate și la TVA aferentă pentru care societatea nu a emis factură către S.C. x S.A.**

Urmare verificării efectuate, s-a constatat că societatea comercială nu a înregistrat în evidența contabilă venituri în suma de **x lei** și TVA colectată în suma de **x lei** aferente livrării de grâu samanță către S.C. x S.A., conform înregistrării contabile 411 "Clienți" – 419 "Clienți creditori" cu suma totală de x lei, operațiune înregistrată în jurnalul de vânzări pentru TVA aferentă lunii decembrie x, fără a emite factura pentru această operațiune.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de **x lei** și TVA de plată în sumă de **x lei**, conform prevederilor art.11, art.19 alin(1), art.126 alin (1) lit.a), art.137 alin(1) lit.a) și art.155 alin (1) și alin(5) din Codul fiscal.

Societatea consideră ca în mod eroanat au fost stabilite aceste sume în sarcina sa, întrucât operațiunea reprezintă de fapt o compensare și nu se datorează unei vânzări efective, iar suma a apărut în jurnalul de vânzări datorită programului informatic. Considera ca organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă bunurile au fost vândute și au fost scăzute din gestiune.

Din dosarul contestației, respectiv anexa nr.53 la raportul de inspecție fiscală, rezultă că operațiunea de livrare de grâu samanță a fost înregistrată de agentul economic în jurnalul de vânzări prin NDS nr. x din data x.

Societatea a evidențiat operațiunea sub forma unui avans primit de societate, respectiv 4111 "Clienți" = 419 „Clienți creditori”, însă în contestație se susține că operațiunea reprezintă o compensare, fără a se justifica această susținere și fără ca înregistrarea contabilă să reprezinte în fapt o compensare.

Având în vedere cele prezentate mai sus, cât și faptul că societatea nu prezintă în susținere documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală privind o livrare de marfuri, societatea având obligația de a emite o factură pentru toate livrările efectuate, rezultă că în mod corect a fost stabilit în sarcina societății impozit pe profit în suma de **x lei** (207.907 lei x 16%) și a fost colectată TVA în suma de **x lei**, devenită TVA de plată, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

#### **7) Referitor la facturile emise de furnizorii S.C. x S.R.L., S.C. x S.R.L. și S.C. x S.R.L. pentru care nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor**

- La control a fost considerată nedeductibilă fiscal cheltuiela în suma de **x lei** reprezentând x kg grâu consum și nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în suma de **x lei** din factura seria x nr. x emisă de **SC x SRL x**, județul x întrucât această factură nu este însoțită și de avizele de însoțire marfă, astfel ca a fost considerată operațiunea ca nefiind reală.

- Organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în suma de **x lei** și nu au acordat dreptul la deducere pentru TVA în suma de **x lei** înscrise în factura nr. x emisă de **S.C. x x**, județul x pentru societatea contestatoare reprezentând *"grâu samanță 300.000 kg și îngrășămintă chimice complexe 100 tone"*, întrucât nu sunt precizate în cuprinsul facturii numerele mijloacelor de transport cu care a fost expediată marfa și nu sunt anexate avizele de însoțire a marfii întocmite în momentul livrării.

Astfel, s-a considerat că factura nu neindeplinește condiția de document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate, întrucât cuprinde mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității, fiind încălcate prevederile art 21 alin 4 lit f), art .146 alin.(1) lit a), art 155 alin (5) lit h) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și pct 72 alin. 3 lit b) din HG 44/2004 privind Normele de aplicare ale Codului Fiscal, proveniența bunurilor fiind ilicită.

- De asemenea, nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de **x lei** din factura x, prin care societatea a achiziționat un utilaj de la furnizorul **SC x SRL** din București,

respectiv un excavator VOLVO EC 180, fără ca furnizorul să declare organului fiscal livrarea efectuată.

Având în vedere comportamentul inadecvat al SC x SRL, cât și faptul că factura prezentată la control cuprinde mențiuni inexacte, incomplete sau care nu corespund cu realitatea, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA dedusă de societate, conform prevederilor art.146 alin(1) lit.a), art.155 alin (5) din Codul fiscal și pct. 72 alin(3) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Societatea sustine următoarele:

- Referitor la factura nr.x emisă de S.C. x S.R.L., societatea considera că are drept de înregistrare a cheltuielilor deductibile în suma de x lei și de a deduce TVA în suma de x lei, întrucât la data cumpărării grutul se afla depozitat într-o celulă de siloz a morii din comuna Maldaieni, marfa nefiind transportată de societate. Transportul fizic al marfii vândute și facturate s-a făcut de cumpărătorul acesteia, S.C. x S.R.L..

Se precizează că marfa vândută nu a mai fost transportată, deoarece se afla deja depozitată pe platforma cumpărătorului, astfel că în acest caz, nu se mai întocmesc avize de însoțire a marfii, iar în susținere societatea a depus Procesul Verbal de custodie încheiat în data de x.

- Referitor la factura nr. x emisă de SC x SRL, societatea consideră că are drept de deducere pentru cheltuielile cu mărfurile în sumă de x lei și pentru TVA deductibilă în suma de x lei, întrucât art. 126(1) și art. 137 (1) din Legea 571/2003 nu au legătură cu cazul în speță. Legislația nu prevede la art 155 alin (5) obligativitatea înscrierii mijlocului fix pe factura, iar textul de lege prevede existența unui document justificativ pe care îl consideră a fi factura fiscală în baza căreia a fost întocmită Nota de recepție.

- Referitor la factura nr.x emisă de SC x SRL, societatea comercială susține că nu poate fi făcută răspunzătoare pentru faptul că alta societate nu a declarat operațiunile efectuate.

Referitor la furnizorii sus-mentionat, au fost constatate următoarele:

- Referitor la comportamentul fiscal al **SC x SRL x**, județul x, menționăm:

SC x SRL este inactivă din data de x, nu a depus Declarația informativă privind achizițiile/livrările și prestările pe teritoriul național - cod 394 începând cu anul x, nu a depus Situațiile financiare anuale (bilanț) începând cu anul x și are debite restante la bugetul general consolidat al statului în suma de x lei.

S-a încercat efectuarea unui control încrucișat la SC x SRL pentru verificarea înregistrării în evidența contabilă a facturilor emise către SC x SRL, însă controlul nu s-a putut efectua, deoarece la sediul social declarat nu a fost găsit nici un reprezentant legal al societății, iar administratorul acesteia este condamnat penal și execută o pedeapsă de trei ani închisoare. A fost încheiat Procesul verbal nr. x.

- Referitor la comportamentul fiscal al **SC x SRL x**, județul x, menționăm:

S-a încercat efectuarea unui control încrucișat la SC x SRL pentru verificarea înregistrării în evidența contabilă a facturilor emise către SC x SRL, însă controlul nu s-a putut efectua, așa cum rezultă din Procesul verbal nr. x al D.G.F.P.x - Activitatea de Inspecție Fiscală, deoarece la sediul social declarat nu a fost găsit nici un reprezentant legal al societății.

La data controlului societatea avea obligații fiscale neachitate către bugetul statului în sumă de x lei (TVA și majorări de întârziere).

De asemenea, societatea a fost declarată inactivă începând cu data de x, iar împotriva acesteia s-a dispus începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 4 și art. 9 din Legea 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.

Referitor la proveniența bunurilor, conform diagramei CLYNX, a rezultat că în anul x, SC xR SRL a efectuat achiziții de la parteneri de afaceri cu valori foarte mici, în suma totală de 1.624 lei, achiziții nedeclarate. De asemenea SC x SRL nu declară livrări de bunuri și servicii.

Astfel, ținând cont de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat cu privire la realitatea tranzacțiilor comerciale dintre cele două societăți, declarate și înregistrate în evidența contabilă de către SC x SRL cu o bază impozabilă de x lei și TVA aferentă în suma de x lei.

- Referitor la comportamentul fiscal al **SC x SRL** din x, menționăm:

S-a încercat efectuarea unui control încrucișat la SC x SRL din x pentru verificarea înregistrării în evidența contabilă a facturii emise către SC x SRL cuprinzând livrarea unui utilaj, respectiv un excavator, însă controlul nu s-a putut efectua, așa cum rezultă din adresa Gărzii Financiare Secția x nr. x, prin care se menționează că nu s-a putut lua legătura cu niciun reprezentant al societății, ca s-au înaintat invitații pe adresa agentului economic și ca, având în vedere faptul că agentul economic se sustrage verificărilor, există suspiciunea că operațiunile economice efectuate nu sunt reale.

De asemenea, din consultarea diagramei CLINX reiese că în anul x agentul economic nu a efectuat achiziții sau livrări de bunuri, iar din consultarea bazei de date Fisc Net reiese că societatea este declarată inactivă începând cu data de x.

Din consultarea Situațiilor financiare (bilanț) depuse de către SC x SRL pe anul x, reiese că acesta avea atât la începutul anului x, cât și la sfârșitul anului x, suma de 0 lei în conturile de imobilizări corporale, poziția 2 din Formular 10 Totodată, în formularul 40 din Bilanțul pe anul x, nu rezultă achiziții de mașini și instalații, iar în formularul 20 din bilanț nu apar Alte venituri din exploatare (ct. 753), ci numai venituri din vânzarea mărfurilor.

De menționat că societatea, la data depunerii bilanțului pe anul x, avea ca activitate cod CAEN 7022 - Activități de consultanță pentru afaceri și management.

De asemenea a fost încheiat Procesul verbal nr. x prin care s-a constatat că agentul economic nu funcționează la sediul social declarat.

Prin adresa nr. x emisă de către Biroul Juridic din cadrul D.G.F.P. x, se transmite rezoluția din x referitoare la dosarul nr. x și Referatul cu propunere de neînțepere a urmăririi penale nr. x pentru administratorul x, iar din referat reiese că x, în calitate de administrator al SC x SRL "nu s-a ocupat niciodată în fapt de activitatea societății comerciale, de acest lucru ocupându-se x".

Fiind efectuate verificări în baza de date - încarcerări, cu privire la numitul x, s-a constatat faptul că acesta este încarcerat la penitenciarul x din data de x, iar din x s-a dispus măsura arestării preventive asupra acestuia.

Totodată, agentul economic nu a prezentat contractul de vânzare - cumpărare al utilajului respectiv, însă în punctul de vedere exprimat de administrator, acesta afirmă că "operațiunea este corectă", dar fără a prezenta acte doveditoare în sprijinul dovedirii realității și legalității tranzacției, cum ar fi foaie de parcurs, factura de transport a utilajului emisă de un transportator.

Astfel, ținând cont de cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală nu își însușesc punctul de vedere al administratorului și consideră că TVA în suma de x lei, aferentă facturii prezentate mai sus este dedusă nelegal.

Pentru considerentele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației constată că facturile de achiziție emise de cei trei furnizori nu îndeplinesc condiția de document legal de proveniență, de document justificativ pentru beneficiarul S.C. x S.R.L., conform prevederilor H.G. nr.831/1997, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare până în luna februarie x), Legii contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare și Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece nu se cunoaște care sunt furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi.

Chiar dacă operațiunile au fost reale, așa cum rezultă din contestație – deși o operațiune reală implică cunoașterea celor două părți care participă la efectuarea acesteia, și nu doar a unei singure părți – beneficiarul, așa cum este cazul de față, totuși, Codul fiscal prevede la art.146 alin.(1) lit.a) că dreptul de deducere a TVA pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată. Ori, așa cum am arătat mai sus, nu se cunosc adevăratele societăți

comerciale furnizoare, deci nu se poate afirma că acestea sunt persoane impozabile, plătitoare de TVA.

De asemenea, furnizorii enumerați mai sus nu și-au îndeplinit obligațiile declarative prin deconturile de TVA și declarațiile informative cod 394 pentru TVA înscrisă în facturile emise de acestia, astfel că societatea comercială contestatoare nu are drept de deducere pentru TVA, întrucât prin nedeclararea de către furnizori a livrarilor către organul fiscal, nu a intervenit exigibilitatea taxei, deci dreptul organului fiscal de a solicita de la furnizori plata taxei către buget, conform prevederilor art. 134, alin. (2), art. 134<sup>1</sup>, alin. (1), art. 134<sup>2</sup>, alin. (1) și art. 145, alin. (1) din Codul fiscal.

Referitor la acordarea deductibilității cheltuielilor și a TVA deductibilă, menționăm că din punct de vedere fiscal, nu este suficient prezentarea facturilor de achiziție de bunuri emise de diversi furnizori (aspect de formă), ci trebuie demonstrată realitatea operațiunilor înscrise în aceste facturi (aspect de fond).

Societatea contestatoare nu este absolvită de răspundere pentru înregistrarea în evidența contabilă a facturilor emise de furnizorii de bunuri mai sus-mentați, întrucât răspunderea pentru corecta întocmire a acestor documente este solidară, incluzând atât furnizorul, cât și cumpărătorul, așa cum prevede art. 6, alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*"Art. 6. - (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.",* răspundere ce impune cumpărătorului necesitatea de a se informa în legătură cu starea și comportamentul fiscal al furnizorilor săi, cât și în legătură cu proveniența documentelor înregistrate în contabilitate.

Operațiunile consemnate în facturile analizate la control nu trebuiau înregistrate în contabilitate, iar bunurile care au făcut obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență, conform prevederilor art. 6 din H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, (în vigoare până în luna februarie xxxx), respectiv:

*"Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de inseriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență."*

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că nu pot fi luate în considerare tranzacțiile derulate de societatea comercială contestatoare cu cei trei furnizori și deci nu pot fi considerate documente justificative facturile emise de aceștia, astfel că, în mod corect și legal s-a stabilit faptul că societatea comercială cumpărătoare nu poate deduce cheltuieli în sumă totală de **x lei** și nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de **x lei** înscrisă în facturile susmenționate, care nu îndeplinesc condiția legală de proveniență, în baza prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.146 alin.(1) lit.a), și art.155 alin.(5) din Codul fiscal:

*"[...] Art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

*[...] Art. 21. - [...] (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

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

*[...] Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (5);*

Menționăm că, la determinarea nedeductibilității cheltuielilor cu mărfurile și bunurile achiziționate și la anularea TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de societatea comercială contestatoare în relația cu cei trei furnizorii care au dovedit un comportament fiscal inadecvat, organele de inspecție fiscală au avut în vedere și prevederile art.6 și art.105 alin.(1)

din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, din care cităm:

*“Art. 6. – Exercițarea dreptului de apreciere*

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

*[...] Art. 105. – Reguli privind inspecția fiscală*

*(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”.*

Referitor la sustinerile din contestație privind factura seria x nr. x emisă de SC x SRL x, menționăm că acestea nu pot fi reținute, întrucât:

- Conform celor înscrise de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, societatea nu a prezentat proces verbal de custodie, contract de depozit sau contract de închiriere pentru cantitatea de x tone de grâu încheiate între S.C. x S.R.L. și proprietarul morii (silozului), nici în timpul controlului și nici anexat la Punctul de vedere exprimat în scris la Proiectul de Raport de inspecție fiscală;
- Factura fiscală este înregistrată de agentul economic în jurnalul pentru cumpărări în luna iunie x, iar în registrul jurnal în luna august x;
- Marfa a fost livrată către S.C. x S.A., așa cum reiese din facturile depuse la punctul de vedere al contribuabilului în luna septembrie x;
- Nu au fost prezentate avizele de însoțire a mărfii întocmite de S.C. x S.R.L. către S.C. x S.A. la data livrării mărfii;
- Nu au fost prezentate foi de parcurs pe ruta x – loc de depozitare S.C. x S.A.

De asemenea, referitor la aprecierea societății contestatoare privind factura nr.x din x emisă de SC x SRL x, respectiv faptul că nu există obligația de a înscrie mijlocul de transport pe factură, sau de a anexa la factura avizele de expediție, menționăm că, întrucât cantitățile achiziționate cu factura de mai sus sunt foarte mari, acestea nu puteau fi transportate cu un singur mijloc de transport.

Cele x to grâu și x to îngrășăminte chimice înscrise în factură au fost transportate cu mai multe mijloace de transport, caz în care se impunea obligatoriu avize de expediție a mărfurilor.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că nu s-a dovedit realitatea tranzacțiilor înscrise în facturile emise de cei trei furnizori pentru beneficiarul SC x SRL, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe profit în suma de **x lei** (x lei + x lei) aferent cheltuielilor nedeductibile în sumă de x lei (x.lei + x lei) și pentru TVA de plată în suma de **x lei** (x lei + x lei + x lei).

### **8) Referitor la facturi emise de S.C. x S.R.L.**

Urmare verificării efectuate, s-a constatat că societatea și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în suma de **x lei** din factura x nr. x și pentru TVA deductibilă în sumă de **x lei** din factura x nr. xx reprezentând „Cazan gazeificare” conform „Factură Proformă” și respectiv „materiale instalatie termica” conform „Factură Proformă”, achiziții înregistrate de societate în contul 231 ”Imobilizari corporale în curs” care nu au fost efectuate în scopul operațiilor taxabile, fiind încălcate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal. Facturile proforme sunt emise pentru beneficiar Manaila Dan, respectiv familia Manaila.

Societatea susține că a dedus TVA în baza facturilor x nr. x și x nr. x care îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 155 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, iar achizițiile sunt destinate activității societății, deci sunt destinate operațiilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin(2) lit.a) din Codul fiscal.

În drept, sunt aplicabile prevederile art 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal

**„ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

**a) operațiuni taxabile;”**



Față de cele prezentate mai sus, rezultă că societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă totală de **x lei** (x lei + x lei), întrucât nu a dovedit cu documente că bunurile achiziționate sunt în folosul operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin(2) lit.a) din Codul fiscal, astfel că **se va respinge ca neîntemeiată contestația** pentru acest capăt de cerere.

#### **9) Referitor la factura emisa de SC x SRL care nu este insotita de deviz de lucrari**

Urmare verificării efectuate, societatii comerciale nu i s-a acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **x lei** din factura nr. x emisa de SC x SRL reprezentand „*manopera si materiale de constructii*”, întrucat nu a prezentat lista materialelor folosite si devizul de lucrari, astfel că factura de achizitie nu reprezintă document justificativ, fiind încălcate prevederile art 146 alin.(1) lit. a), art 155 alin (5) lit h) din Codul Fiscal și pct 72 alin (3) lit b) din Normele de aplicare ale Codului Fiscal.

Societatea consideră că are drept de deducere pentru TVA în suma de 20.613 lei, întrucât Devizul care cuprinde extrasul si materialele folosite a fost reconstituit si anexat la contestatie.

In drept, Codul fiscal valabil la data achizitiei prevede:

#### **“ART. 146**

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

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

(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

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

Normele metodologice prevăd:

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

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

Avand in vedere aceste prevederi legale, rezultă ca societatea avea obligatia de a detine la data inregistrarii in contabilitate a facturii nr. 139/24.12.2009, toate documentele emise la data livrării bunurilor, inclusiv devizul de lucrari.

Din Nota explicativa dată în timpul controlului de către administratorul SC x SRL, rezultă ca la data întocmirii facturii „*nu s-a întocmit Deviz de lucrari si nici lista cu materiale de constructii, pretul fiind stabilit la fata locului*”.

Reconstruirea ulterioară a Devizului de lucrari nu dă drept de deducere a TVA în sumă de x lei înscrisă în factura susmenționată, nefiind dovedită realitatea operațiunii.

Avand in vedere faptul ca la data emiterii facturii nr. x nu erau întocmite Devizele de lucrari si nici lista cu materiale de constructii din care sa rezulte realitatea operatiunilor patrimoniale, **se va respinge contestația ca neîntemeiata** pentru acest capat de cerere, respectiv pentru TVA de plată în sumă de **x lei**.

#### **10) Referitor la TVA colectată suplimentar aferentă soldului creditor al contului 419 ”Clienți creditori” evidențiat la x**

Conform balanței de verificare la x, societatea înregistrează un sold creditor al contului 419 „ Clienți creditori” reprezentând avansuri încasate în sumă de x lei, fără a emite facturi și fără a înregistra TVA colectată aferentă în sumă de **x lei** (x lei x 19:119), încălcându-se astfel prevederile art.155 alin(1), art.126 alin(1) lit.a) și art.137 alin(1) lit.a) din Codul fiscal.

Conform funcționării conturilor din O.M.F.P. nr.1752/2005 privind Reglementării contabile conforme cu directivele europene, în cadrul contului 419 ”Clienți creditori” se înregistrează sumele facturate clienților reprezentând avansuri pentru livrări de bunuri, prestări de servicii sau executări de lucrări, prin debitul contului 4111” Clienți”.

Astfel, în baza prevederilor susmenționate, la control a fost calculată suplimentar TVA în sumă de x lei, devenită TVA de plată.

Societatea susține ca înregistrarea contabilă 411 „Clienți” = 419 „Clienți creditori” din luna decembrie x a fost efectuată fără a avea la baza un document justificativ, motiv pentru care administratorul societății a fost sancționat cu amenda, iar organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă suma de x lei a fost încasată de societate prin conturile deschise la bănci.

În susținerea contestației societatea a depus copii de pe extrasele de cont bancare din luna decembrie x.

**.ART. 126 Operațiuni impozabile**

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

**ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

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

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

**„ART. 155 Facturarea**

(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.”

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că nu pot fi reținute susținerile din contestație, întrucât societatea nu a precizat în ce bază a fost înregistrată în evidența contabilă din luna decembrie x articolul contabil 4111 = 419 pentru suma de x lei, care evidențiază sume facturate clienților.

Susținerea că înregistrarea susmenționată a fost efectuată ”fără a avea la bază documente justificative conform prevederilor legii nr.82/1991” nu poate fi reținută, iar sancționarea contravențională a administratorului societății comerciale s-a datorat neîntocmirii Registrului jurnal și neefectuării inventarierii patrimoniului societății pe toată perioada verificată, și nicidecum pentru înregistrarea în evidența contabilă fără documente justificative a articolului contabil susmenționat.

Astfel, având în vedere cadrul legal mai sus citat și faptul că societatea este cea care a evidențiat în contabilitate avansul în suma de x lei pentru care avea obligația de a emite o factura cu TVA aferentă acestei sume, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capat de cerere, respectiv pentru TVA de plată în suma de x lei.

**11 ) Referitor la factura emisă de S.C. x S.R.L., deținută în copie**

În luna x, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura seria x nr. x (nu se cunoaște data emiterii) emisă de S.C. x S.R.L. în valoare totală de x lei, din care TVA deductibilă în sumă de x lei, pentru care societatea nu deține exemplarul original, ci doar o copie a facturii, drept pentru care la control nu a fost acordat dreptul de deducere pentru această taxă.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au întreprins demersurile necesare (control încrucișat la parteneri) și nu au acordat posibilitatea reconstituirii documentului fiscal în forma sa originală, deși factura a fost plătită prin bancă.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit a) din Codul fiscal:

**„ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal precizează la pct 46 (1):

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii,

sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.

Având în vedere aceste prevederi legale, se retine că justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al facturii, sau a unui duplicat al facturii, documente pe care societatea era obligată să le detină la momentul deducerii taxei, cât și la data controlului.

Drept urmare, întrucât societatea nu a prezentat exemplarul original al facturii seria x nr. x sau un duplicat al acesteia, rezultă că nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de x lei, iar **contestatia se va respinge ca neîntemeiată** pentru acest capat de cerere, respectiv pentru TVA de plată în sumă de **x lei**.

**Centralizând cele prezentate mai sus la pct.1) - 11), se va respinge contestația ca neîntemeiată:**

- pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei** (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei) și
- pentru TVA de plată în sumă de **x lei** (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei)

ca și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de **x lei** și pentru accesoriile aferente TVA de plată în sumă de **x lei**, calculate în baza prevederilor art.119 alin(1), art.120 alin(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și conform prevederilor de drept „*accesoriul urmează soarta principalului*„.

Deși societatea contestă în întregime Decizia de impunere nr. x pentru impozitul pe profit în suma de x lei și TVA de plată în suma de x lei, ca și pentru accesoriile aferente în sumă de x lei și respectiv în sumă de x lei, prin contestația formulată societatea invocă motive de fapt și de drept și depune documente în susținere doar pentru impozitul pe profit în sumă de **x lei** și pentru TVA de plată în suma de **x lei**.

Pentru diferența de impozit pe profit de **x lei** (x lei – x lei), TVA de plată în suma de **x lei** (x lei - x lei), ca și pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de **x lei** (x lei – x lei) și accesoriile aferente TVA de plată în sumă de **x lei** (x lei – x lei), pentru care societatea nu prezintă motivele de fapt și de drept, **se va respinge contestația ca nemotivată**, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute la art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. x S.R.L.** din x, **județul x**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x din x* emisă de reprezentanții ai Activității de Inspecție Fiscală x, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se:

## **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei – impozit pe profit;

- x lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei – TVA de plată;
- x lei – accesorii aferente TVA de plată.

**2. Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma totală de **x lei**, reprezentând:

- x lei – impozit pe profit;
- x lei – accesorii aferente impozitului pe profit;
- x lei – TVA de plată;
- x lei – accesorii aferente TVA de plată.

**3.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL,**