



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

DECIZIA NR.40 /2013

privind solutionarea contestatiei formulată de
SC .X. SRL – RO .X. - in insolventa
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.907116/19.07.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finantelor Publice a Municipiului .X. – Serviciul Soluționare Contestatii, prin adresa nr..X./3/18.07.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/19.07.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL – in insolventa**, cu sediu social in Calea X, nr.X, bl.X, sector X .X., CUI RO .X., înregistrată la ORC sub nr.J40/.X./2011, prin Administrator special .X. din Mun. .X., str. .X. nr.X, jud. .X., CNP.X., conform Hotararii adunarii generale a asociatilor **SC .X. SRL in insolventa** nr.X/02.12.2011, împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./21.05.2012, emise de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice a Judetului .X. – Activitatea de inspectie fiscala, în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-TM .X./21.05.2012.

SC .X. SRL contestă partial Decizia de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, respectiv suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei TVA;
- .X. lei majorari de intarziere aferente TVA.

Totodata, **SC .X. SRL** contesta partial si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./21.05.2012, respectiv diminuarea

pierderii fiscale aferenta perioadei 2008-2010 si semestru I 2011, in suma de **.X. lei.**

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, respectiv **29.05.2012**, potrivit stampilei **SC .X. SRL in insolventa**, aplicata pe adresa de inaintare a actelor administrative fiscale emise de organele de inspectie fiscala nr..X./21.05.2012, anexata la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la data de **28.06.2012**, asa cum rezultă din ștampila Registraturii Direcției Generale a Finantelor Publice Judetul .X., aplicată pe originalul contestației.

Intrucat, pe de o parte intre sumele contestate, stabilite prin Decizia de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală si sumele cu care a fost diminuata pierderea fiscala prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./21.05.2012 exista o stransa legatura, solutiile influentandu-se reciproc, iar pe de alta parte, cuantumul acestora depaseste plafonul de 3 milioane lei, competenta de solutionare este data de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentand impozitul pe profit, TVA, accesorii aferente si diminuarea pierderii fiscale, potrivit pct.5.6 din OPANAF nr.2137/20011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, privind solutionarea deciziei de impunere si a dispozitiei de masuri.

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

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală si Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./25.05.2012, acte administrativ fiscale emise de organele de inspectie fiscală din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice a Judetului .X., în baza Raportului de inspectie fiscală nr.F-TM .X./21.05.2012, societatea susține următoarele:

A. Cu privire la Impozitul pe profit

1. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL -.X. lei

Referitor la achizițiile efectuate de **SC .X. SRL** de la .X. .X. SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile, pe urmatoarele motive:

-contractul dintre parti nu contine termene de executie, nu sunt precizate serviciile prestate, tarifele percepute si nici valoarea totala a contractului, iar pentru serviciile prestate in anul 2009 nu a fost prezentat un contract de prestari servicii;

-toate documentele care insotesc facturile emise de .X. .X. SRL nu indeplinesc conditiile contractuale si nu sunt justificate sumele inscrise la „*alte cheltuieli*” din anexa la facturi.

Societatea sustine ca pe parcursul inspectiei fiscale au fost puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala justificari pentru toate facturile intocmite de .X. .X. SRL pentru serviciile agricole realizate in baza intelegerii partilor, respectiv:

- factura nr..X./18.04.2006 a fost insotita de o anexa in care este prezentata suma cheltuielilor efectuate in lunile ianuarie, februarie si martie 2006, suprafata lucrata, cheltuielile lei/ha, date din care rezulta valoarea de facturat;

- organele de inspectie fiscala au refuzat consemnarea justificarilor prezentate pentru factura nr..X./30.06.2006, pe motivul unui contract care nu contine termene de executie, nu precizeaza serviciile prestate si tarifele percepute si nici valoarea toatala a contractului, cu toate ca in perioada 01.01.2006-31.12.2008 toate lucrarile agricole se efectueaza de catre SC .X. .X. SRL in baza contractului PSA .X./31.08.2006 si a actelor aditionale la acesta, iar celelalte facturi au fost acceptate ca si deductibile la calculul impozitului pe profit. Aceasta factura este insotita de un deviz de cheltuieli pentru cultura de grau care descrie natura serviciilor prestate si modul in care a fost stabilita contravaloarea serviciilor, anexa care poarta stampila SC .X. .X. SRL si cea a **SC .X. SRL**;

- factura nr..X./30.06.2006 este insotita de un deviz de cheltuieli pentru cultura de soia care descrie natura serviciilor prestate si modul in care a fost stabilita contravaloarea serviciilor, anexa care poarta stampila SC .X. .X. SRL si cea a **SC .X. SRL**;

- facturile nr..X./16.06.2008 si nr..X./22.08.2008 sunt insotite de fise tehnologice pentru fiecare cultura in parte (soia, sorg, grau) semnate si stampilate atat de beneficiar, cat si de prestator, in care sunt specificate lucrarile efectuate si modul de tarifare. In ceea ce priveste „*alte cheltuieli*”, aici sunt incluse cota de cheltuieli indirecte, cheltuieli care sunt inerente unei activitati productive;

- factura nr..X./28.07.2008 este insotita de fise tehnologice pentru fiecare cultura in parte (soia, sorg, grau) semnate si stampilate atat de beneficiar, cat si de prestator, in care sunt specificate lucrarile efectuate si modul de tarifare. In ceea ce priveste „*alte cheltuieli*”, aici sunt incluse cota de cheltuieli indirecte,

cheltuieli care sunt inerente unei activitati productive. Referitor la cheltuiala cu erbicidul „X.”, in fisa tehnologica a culturii de soia se specifica ca pe suprafata de .X. ha a fost nevoie de o cantitate suplimentara de erbicid, consum datorat situatiei in care se afla cultura respectiva, iar in fisa tehnologica a culturii de sorg, a fost evidentiata un consum suplimentar de erbicid, consum considerat deductibil la calculul impozitului pe profit de catre organele de inspectie fiscala;

- factura nr..X./31.07.2009 este insotita de situatii de lucrari pentru culturile de grau si porumb in care se descrie natura serviciilor prestate si modul in care a fost stabilita contravaloarea serviciilor. Situatiile prezentate organelor de inspectie fiscala nesemnate de prestator si beneficiar sunt cele din arhiva .X., dar cele din arhiva .X. poarta semnaturile prestatorului si a beneficiarului.

SC .X. SRL face urmatoarele precizari:

- contractul prezentat contine precizari cu privire la obiectul contractului, respectiv „*lucrari agricole cu utilaje si forte umane proprii*”, iar la modul de desfasurare al contractului se precizeaza ca .X. va intocmi devize pentru lucrarile realizate unde se vor consemna lucrarile agricole realizate, unitatea de masura si tariful aferent lucrarilor/unitatea de masura, valoarea lucrarii si data receptiei lucrarilor;

- in documentele atasate facturilor emise de .X. se precizeaza de fiecare data, suprafetele de teren unde s-au efectuat lucrarile, unitatea de masura fiind ha lucrat. In acestea se precizeaza culturile la care se refera lucrarile realizate, tipul lucrarilor precum si perioada in care au fost realizate, valoarea totala a lucrarilor care se regaseste in factura emisa catre .X..

Astfel, **SC .X. SRL** sustine ca a prezentat toate documentele necesare probarii naturii serviciilor prestate de .X., fiind indeplinite conditiile de fond pentru deducerea cheltuielilor aferente acestor servicii, fiind indeplinite prevederile art.11 alin.1 si art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL – .X. lei

Organele de inspectie fiscala au tratat cheltuielile in valoare de .X. lei aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL, ca nedeductibile intrucat nu au fost prezentate rapoarte de activitate din care sa rezulte realitatea prestarii de servicii, precum si natura prestarilor, in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In baza contractului nr..X./27.10.2006 si a actelor aditionale, au fost achizitionate servicii de deratizare, dezinfectie si dezinsectie. Aceste servicii au fost consemnate in cadrul „*Schemei de lucru deratizare/dezinsectie*” si „*Schemei de lucru monitorizare/validare*” intocmite de acesta cu ocazia efectuarii prestatilor.

Achizitia acestor servicii a fost realizata in scopul operatiunilor taxabile realizate de societate, fiind indeplinite prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de .X., .X., .X., .X., .X., denumiti in continuare „Colaboratori” – .X. lei

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au tratat cheltuielile in valoare de .X. lei aferente serviciilor de paza prestate de „Colaboratori”, ca nedeductibile intrucat nu au fost prezentate situatii de lucrari din care sa rezulte realitatea prestarii de servicii, precum si natura prestarilor, in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din Normele metodologice de aplicarea a acestuia.

Din contractele incheiate se constata ca modul de realizare a acestor servicii nu implica tarificare diferita in functie de activitatile realizate sau in functie de numarul de ore petrecut, personal implicat, aspecte care ar fi facut necesara prezentarea unei situatii de lucrari.

Din aceste contracte, rezulta ca se vor intocmi rapoarte de necesitate atunci cand intervin atacuri de boli sau daunatori care pot afecta viabilitatea culturilor.

Avand in vedere natura serviciilor prestate, contractele in baza carora au fost efectuate serviciile, facturile emise, societatea sustine ca sunt suficiente pentru demonstrarea naturii serviciilor si faptul ca acestea au fost efectiv prestate, intocmirea unei situatii de lucrari nefiind justificata pentru a sustine deductibilitatea cheltuielilor in cauza.

4. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL – .X. lei

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au tratat cheltuielile in valoare de .X. lei aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL, ca nedeductibile intrucat nu au fost prezentate rapoarte de activitate din care sa rezulte realitatea prestarii de servicii, precum si natura prestarilor, in conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din Normele metodologice de aplicarea a acestuia.

Serviciile prestate in domeniul sanatatii, protectiei muncii si situatiilor de urgenta, „servicii PSI”, au fost realizate in baza unui contract tip abonament lunar pentru un tarif lunar fixat.

Pentru serviciile PSI nu este necesara emiterea de situatii de lucrari, avand in vedere modul de realizare a acestor servicii care nu implica tarificare diferita pentru activitatile desfasurate, respectiv prestari servicii in domeniul sanatatii, securitatii in munca si situatiilor de urgenta.

Astfel, nu este necesara emiterea unei situatii de lucrari in scopul justificarii serviciilor intrucat contractul prevede un pret fix lunar.

Au fost prezentate organelor de inspectie fiscala, facturile emise catre prestator pentru serviciile in domeniul sanatatii, protectiei muncii si a situatiilor de urgenta realizate in beneficiul sau, fiind respectate prevederile Codului fiscal.

Astfel, data fiind natura serviciilor prestate, contractele incheiate, acestea sunt suficiente pentru a demonstra natura serviciilor si faptul ca acestea au fost efectiv prestate, justificandu-se deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit conform prevederilor art.21 alin.2 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

5. Cheltuieli aferente serviciilor juridice prestate de Societatea Civila Profesionala .X. si Cabinet Individual de Avocatura .X. – .X. lei

Pentru cheltuielile in valoare de .X. lei inregistrate de .X. pentru serviciile prestate de Societatea Civila Profesionala .X. si Cabinet Individual de Avocatura .X., organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea acestora intrucat nu au fost prezentate rapoarte de activitate din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor si natura acestora, invocand prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din Normele metodologice de aplicare a acestuia.

SC .X. SRL sustine ca a prezentat contractele de prestari servicii unde se descriu aceste servicii.

In ce priveste modul de probare efectiva a realizarii acestor activitati, contestatara mentioneaza ca organele de inspectie fiscala ar fi putut verifica modul in care avocatii au fost implicati efectiv in actiunile ce presupun asistenta juridica de specialitate, intrucat informatiile cu privire la avocatul care reprezinta o societate in fata instantelor judecatoresti sunt publice si pot fi accesate online pe website-urile instantelor de judecata.

Mai mult, asa cum s-a prezentat la pct.3 si pct.4, intentia legii este de a institui prin aceste prevederi o regula generala de apreciere a caracterului deductibil al unei cheltuieli, nu si de a cere intocmirea documentatiei in absolut toate cazurile, fara a tine cont daca aceasta este absolut necesara.

Astfel, data fiind natura serviciilor prestate, contractele incheiate si facturile in cauza, acestea sunt suficiente pentru a demonstra natura serviciilor si faptul ca acestea au fost efectiv prestate, justificandu-se deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

6. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL – .X. lei

Pentru cheltuielile in valoare de .X. lei inregistrate de .X. pentru serviciile de sonorizare prestate de SC .X. SRL, organele de inspectie fiscala au stabilit nedeductibilitatea acestora, intrucat nu au fost prezentate rapoarte de activitate din care sa rezulte realitatea prestarii serviciilor si natura acestora, invocand prevederile art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 din Normele metodologice de aplicare a acestuia.

SC .X. SRL sustine ca a prezentat contractul de prestari servicii si factura aferenta, in contract regasindu-se descrierea serviciului „*sonorizare, lumini, DJ*” ce va fi realizat, data, ora si locatia unde va fi prestat serviciul.

Mai mult, asa cum s-a prezentat la pct.3, pct.4 si pct.5 intentia legii este de a institui prin aceste prevederi o regula generala de apreciere a caracterului deductibil al unei cheltuieli, nu si de a cere intocmirea documentatiei in absolut toate cazurile, fara a tine cont daca aceasta este absolut necesara.

Astfel, data fiind natura serviciului prestat, contractul incheiat si factura in cauza, contestatara considera ca acestea sunt suficiente pentru a demonstra natura serviciilor si faptul ca acestea au fost efectiv prestate, justificand deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

7. Recalcularea costurilor de productie pentru graul din productia anului 2009 – .X. lei

In anul 2009, **SC .X. SRL** obtine o productie bruta de grau de .X. kg careia ii corespunde o productie neta de .X. kg. Diferenta dintre brut si net este rezultatul procesului de *conditionare*, proces care consta in curatarea si selectarea graului odata cu trecerea in silozul de cereale, in vederea pastrarii in siloz la o calitate optima. Organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila la calculul impozitului pe profit cantitatea de .X. kg aferenta procesului de conditionare, deoarece procesele verbale de conditionare poarta o data ulterioara inregistrarii in contabilitate si vanzarii cantitatii nete catre SC .X. SRL, precum si lipsei contractului de prestari servicii cu depozitarul, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X. SRL a prezentat in timpul inspectiei fiscale toate documentele privind productia de grau din recolta anului 2009, in vederea justificarii modului de inregistrare si valorificare a acesteia, respectiv:

- note de predare-receptie in care se precizeaza calitatea graului recoltat, precum si cantitatea de grau recoltata;
- anexe la notele de predare-receptie in care se precizeaza fiecare transport din camp si cantitatea transportata, precum si calitatea graului la fiecare transport;
- procesele verbale de conditionare din care rezulta umiditatea si corpurile straine cu care se diminueaza cantitatea de grau adus direct din camp, in vederea determinarii cantitatii de grau ce urmeaza a fi valorificat;
- factura de vanzare catre SC .X. SRL;
- notele contabile si fisa de magazie.

In contabilitatea societatii au fost inregistrate cantitatile nete de grau, respectiv .X. kg, notele de predare-receptie, anexele la acestea si procesele-verbale de conditionare ce au servit ca documente justificative in vederea inregistrarii in contabilitate.

In contabilitatea **SC .X. SRL** a fost inregistrata o cantitate de .X. kg la un pret de .X. lei, respectiv o valoare totala de .X. lei si s-a descarcat aceeasi cantitate cu acelasi cost si valoare totala.

SC .X. SRL sustine injusta recalculare a costurilor de productie si reducerea cheltuielilor deductibile pentru cantitatea de .X. kg care reprezinta umiditate si deseuri siloz si nu grau valorificabil ca atare, intrucat conditionarea este un proces obligatoriu in vederea pastrarii in conditii calitative corespunzatoare, proces care se incadreaza in prevederile Normei tehnice din data de 12.06.2003, publicate in Monitorul oficial nr.444/23.06.2003.

Astfel, **SC .X. SRL** considera ca informatiile prezentate sunt suficiente privind modul de desfasurare a operatiunilor economice si satisfac conditiile de fond pentru deducerea cheltuielilor aferente si ca, in baza art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care instituie principiul prevalentei substantei economice a tranzactiilor asupra formei acestora, cheltuielile trebuie tratate ca deductibile la calculul impozitului pe profit, fiind respectate si prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

8. Venituri suplimentare estimate pentru facturile ne-emise in anul 2009 – .X. lei

SC .X. SRL in anul 2009 a intocmit Decizia nr..X./12.01.2009 prin care s-au alocat serii si numere interne pentru facturile ce urmau a se emite in anul 2009.

Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere pentru facturile lipsa, respectiv numerele 4-9, 14, 19-34 si 37, folosind aceeasi baza care a fost luata in considerare la stabilirea TVA colectata de catre organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC prin RIF nr..X./29.07.2011, care au estimat suplimentar veniturile pentru factura lipsa nr.37 din luna iunie 2009.

Baza de impozitare a fost stabilita pe baza veniturilor obtinute in luna in care s-a prezumat ca ar apartine facturile lipsa inmultit cu numarul de facturi lipsa a acestor vanzari, conform OG nr.92/2003, art.67 alin.1, HG nr.1050/2004, pct.65.1, lit.d si art.189 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca **SC .X. SRL** avea obligatia refacerii acestor documente.

SC .X. SRL sustine ca dintr-o eroare a programului informatic de gestiune, facturile nu s-au emis secvential, situatie care a generat omisiunea anumitor numere din plaja alocata pentru anul 2009, iar prin Nota explicativa **SC .X. SRL** a declarat ca „din analiza arhivei electronice nu reiese ca s-ar fi emis alte facturi decat cele prezentate”.

Astfel, facturile stabilite ca fiind „pierdute” de fapt nu au existat, intrucat numerele nu au fost alocate, fapt pentru care masura organelor de inspectie este abuziva.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au decis intr-un mod profund nelegal si neintemeiat estimarea bazei de impunere pentru facturile care au fost omise din plaja de numere si ne-emise de catre **SC .X. SRL**, fara ca acestea sa probeze intai existenta acestora si aplicarea prevederilor pct.65.1 lit.d din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Totodata, analizand informatiile furnizate prin intermediul Declaratiei 394 privind livrarile si achizitiile din interiorul tarii la nivelul Semestrului I 2009 nu exista clienti care sa fi raportat achizitii de la **SC .X. SRL** si sa aiba inscrisa valoarea 0, asa cum rezulta din Declaratia 394-neconcordante, anexata la RIF nr..X./29.07.2011 emis de organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC.

Vanzarile efectuate cu aceste facturi trebuiau sa se regaseasca in Declaratia 394, fapt pentru care se considera profund incalcate prevederile art.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, privind modul de verificare fiscala a operatiunilor si stabilirea de venituri impozabile suplimentare in cuantum de .X. lei.

9. Cheltuieli aferente achizitiilor de grau de la producatorii agricoli persoane fizice – .X. lei

SC .X. SRL a achizitionat grau de consum de la persoane fizice in vederea obtinerii de faina, tarate etc. in scopul obtinerii de venituri impozabile, iar organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile aferente iesirii din gestiune a cerealelor achizitionate de la producatorii agricoli persoane fizice, conform prevederilor OMFP nr.1027/2007 cu privire la aplicarea art.3, alin.3 din OUG nr.12/2006.

Achizitia graului de la persoanele fizice s-a efectuat pe baza contractelor de achizitie, notelor de cantar si buletinului calitativ si notei de intrare – receptie, iar iesirea din gestiune s-a efectuat in baza bonului de consum.

Intrucat, in urma procesarii graului achizitionat de la persoane fizice se obtin produse finite, deci se realizeaza venituri impozabile, fiind satisfacute conditiile de fond pentru deducerea cheltuielilor conform prevederilor art.11 alin.1 din Codul fiscal care instituie principiul prevalentei substantei economice a tranzactiilor asupra formei acestora, cheltuielile trebuie tratate ca deductibile la calculul impozitului pe profit, fiind respectate si prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

10. Cheltuieli aferente achizitiei de grau de la .X. SRL – .X. lei

SC .X. SRL a achizitionat in lunile februarie si martie 2011, grau de la SC .X. SRL in valoare de .X. lei fara TVA.

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile aferente acestor achizitii intrucat nu au fost respectate prevederile pct.2 si 3 din Normele metodologice aprobate de OMEF nr.3512/2008, art.21 alin.4 lit.f coroborat cu art.155 alin.5 si art.146 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare, precum si Decizia V/15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

Achizitia graului s-a efectuat pe baza contractelor nr..X./18.02.2011 si nr..X./24.02.2001, facturi de achizitie ce sunt insotite de avize de insotire a marfii si note de cantarire pentru fiecare aviz si pe care sunt inscise mijloacele de transport. In baza acestora a fost intocmita nota de intrare-receptie si s-a incarcat gestiunea cu cantitatile respective, iar pe masura desfasurarii procesului de macinare s-a descarcat gestiunea conform bonurilor de consum.

Astfel, rezulta ca achizitia de cereale a avut loc efectiv si a contribuit la obtinerea de produse finite, deci la realizarea de venituri impozabile, respectandu-se prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si art.11 alin.1 din Codul fiscal care instituie principiul prevalentei substantei economice a tranzactiilor asupra formei acestora.

B. Cu privire la TVA

1. TVA deductibila aferenta facturii nr..X./31.07.2009 emisa de .X. .X. SRL – .X. lei

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr..X./31.07.2009 emisa de SC .X. .X. SRL intrucat nu s-a prezentat contractul de prestari servicii, iar situatiile de lucrari nu sunt semnate de ambele parti in vederea justificarii, conform art.134¹ alin.4, in prezent alin.7, coroborate cu art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 Titlul II din HG nr.44/2004.

Factura nr..X./31.07.2009 este insotita de situatii de lucrari pentru culturile de porumb si grau in care sunt descrise natura serviciilor prestate si modul in care a fost stabilita contravaloarea serviciilor. Situatiile prezentate echipei de inspectie fiscala nu sunt semnate de prestator si beneficiar, dar cele din arhiva .X. poarta semnaturile celor doua parti implicate, documente care sunt atasate la contestatie.

Contestatarul sustine ca o societate care activeaza in domeniul agricol si detine terenuri agricole in arenda va contracta servicii agricole specifice acestui domeniu de activitate, existand o legatura clara intre achizitia acestor servicii si operatiunile taxabile realizate de societate.

Conform art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, este consacrat la nivel de lege principiul prevalentei economicului asupra juridicului, al realitatii economice, in baza caruia autoritatile fiscale au dreptul sa analizeze orice operatiune nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al scopului urmarit de contribuabil.

SC .X. SRL sustine ca eronat i s-a refuzat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiei de servicii agricole, avand in vedere ca acestea contribuie la serviciile taxabile realizate de societate, respectiv productia de cereale in scopul

revanzarii, fiind respectate prevederile art.145 alin.2 lit.a, art.146 alin.1 lit.a si art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

2. TVA deductibila aferenta facturii nr..X./25.06.2009 emisa de .X. .X. SRL – .X. lei

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei aferenta facturii nr..X./25.06.2009 emisa de SC .X. .X. SRL intrucat nu s-a prezentat contractul de prestari servicii, precum si avansul de achitat, pentru a se justifica ca operatiunea este aferenta activitatii desfasurate si in folosul operatiunilor sale taxabile, conform art.145 alin.1 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatarul sustine ca regularizarea impusa de organele de inspectie fiscala depaseste sfera de reglementare instituita prin Codul fiscal, intrucat ajustarea TVA se impune in conditiile in care ar fi intervenit unul din evenimentele prevazute la art.138 si art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.20 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au incalcat principiul neutralitatii TVA.

3. TVA deductibila aferenta achizitiei de grau de la SC .X. SRL – .X. lei

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei aferenta achizitiei de grau din lunile februarie si martie 2011 de la SC .X. SRL intrucat nu au fost respectate prevederile art.146 alin.1 lit.a, art.155 alin.5 lit.b si lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si Decizia V/15.01.2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

Contestatarul sustine ca la pct.A.10 s-a aratat ca achizitia a avut loc efectiv si a contribuit la obtinerea de produse finite, deci la realizarea de venituri impozabile, cheltuielile respectand prevederile art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si cele ale art.11 alin.1 din acelasi act normativ.

Astfel, **SC .X. SRL** a actionat cu buna-credinta achizitionand cereale de la SC .X. SRL, nefiind vinovata de comportamentul fiscal al acesteia si neputandu-se substitui organelor de inspectie fiscala in verificarea tranzactiilor comerciale ale unui furnizor pentru a decide daca sa incheie sau nu contracte comerciale cu acesta.

4. TVA deductibila colectata stabilita prin estimare pentru factura nr.X care lipseste din plaja anului 2009 – .X. lei

Organele de inspectie fiscala au estimat TVA colectata in suma de .X. lei pentru factura nr..X./2009 care nu a putut fi prezentata, identificata si regasita

anulata in arhiva societatii, conform art.134¹ alin.4, in prezent alin.7, coroborate cu art.21 alin.4 lit.m din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 din HG nr.44/2004.

Dintr-o eroare a programului informatic de gestiune, facturile nu s-au emis secvential, situatie care a generat omisiunea anumitor numere din plaja alocata pentru anul 2009.

Contestatarul sustine ca masura organelor de inspectie fiscala este neintemeiata si nelegala privind stabilirea TVA colectata in sarcina societatii prezumand existenta unor operatiuni nedeclarate ca urmare a omisiunii unor numere din plaja de numere alocate, fara intreprinderea altor investigatii in gestiunea societatii care sa sustina existenta reala a acestor operatiuni si care sa sustina aceasta masura.

Conform Notei explicative rezulta ca „din analiza arhivei electronice nu reiese ca s-ar fi emis alte facturi decat cele prezentate”, fapt pentru care societatea nu se incadreaza in niciuna din situatiile prevazute la pct.65.1 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, intrucat organele de inspectie fiscala trebuiau sa demonstreze ca au iesit din gestiunea societatii cantitati de bunuri care nu au fost evidentiata in facturi.

Mai mult, analizand informatiile furnizate prin intermediul Declaratiei 394 privind livrarile si achizitiile din interiorul tarii la nivelul Semestrului I 2009 nu exista clienti care sa fi raportat achizitii de la **SC .X. SRL** si sa aiba inscrisa valoarea 0, asa cum rezulta din Declaratia 394-neconcordante, anexata la RIF nr..X./29.07.2011 emis de organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC.

Totodata, contestatarul invoca faptul ca prevederile Codului fiscal nu precizeaza obligatia de a asigura secventialitatea numarului facturilor ci doar existenta mijloacelor prin care se asigura unicitatea facturilor, respectiv prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X. SRL precizeaza ca exista o neconcordanta intre prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si prevederile OMFP nr.2226/2006, in sensul in care in OMFP nr.2226/2006 se prevede necesitatea secventialitatii numerelor de ordine, iar in codul fiscal trebuie sa se identifice factura in mod unic.

In consecinta, se considera profund eronata masura organelor de inspectie fiscala prin care s-a impus TVA colectata suplimentar in suma de .X. lei.

5. TVA deductibila colectata pentru diferenta valorica de grau in minus din productia anului 2009 – .X. lei

Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA in suma de .X. lei pentru diferenta valorica de grau in minus in suma de .X. lei, conform art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile

ulterioare, intrucat nu s-a putut justifica cu documente diferenta de .X. kg grau si ca aceasta reprezinta lipsa din gestiune.

SC .X. SRL sustine ca a prezentat in timpul inspectiei fiscale toate documentele privind productia de grau din recolta anului 2009, in vederea justificarii modului de inregistrare si valorificare a acesteia, respectiv:

- note de predare-receptie in care se precizeaza calitatea graului recoltat, precum si cantitatea de grau recoltata;

- anexe la notele de predare-receptie in care se precizeaza fiecare transport din camp si cantitatea transportata, precum si calitatea graului la fiecare transport;

- procesele verbale de conditionare din care rezulta umiditatea si corpurile straine cu care se diminueaza cantitatea de grau adusa direct din camp, in vederea determinarii cantitatii de grau ce urmeaza a fi valorificat;

- factura de vanzare catre SC .X. SRL;

- notele contabile si fisa de magazie.

In contabilitatea societatii au fost inregistrate cantitatile nete de grau, respectiv .X. kg, notele de predare-receptie, anexele la acestea si procesele-verbale de conditionare ce au servit ca documente justificative in vederea inregistrarii in contabilitate.

In contabilitatea **SC .X. SRL** a fost inregistrata o cantitate de .X. kg la un pret de .X. lei, respectiv o valoare totala de .X. lei si s-a descarcat aceeasi cantitate cu acelasi cost si valoare totala.

SC .X. SRL sustine injusta recalcularea costurilor de productie si reducerea cheltuielilor deductibile pentru cantitatea de .X. kg care reprezinta umiditate si deseuri siloz si nu grau valorificabil ca atare, intrucat conditionarea este un proces obligatoriu in vederea pastrarii in conditii calitative corespunzatoare, proces care se incadreaza in prevederile Normei tehnice din data de 12.06.2003, publicate in Monitorul oficial nr.444/23.06.2003.

Astfel, **SC .X. SRL** considera ca informatiile prezentate sunt suficiente privind modul de desfasurare a operatiunilor economice si nejustificata tratarea ca minus in gestiune a cantitatii de .X. kg si implicit colectarea TVA.

C. Quantumul accesoriilor contestate

SC .X. SRL contesta accesoriile stabilite, conform:

- principiului de drept „*accessorium sequitur principalae*”, atat pentru TVA cat si pentru impozitul pe profit, si

- faptului ca Anexa nr.57 la RIF nr.F-TM .X./21.05.2007, este eronata, deoarece:

- 1.organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de sumele achitate in plus la impozitul pe profit, respectiv de creantele **SC .X. SRL** fata de bugetul de stat in suma de .X. lei, asa cum rezulta din *Fisa sintetica pe platitor* (Anexa nr.19 la contestatie), corelata cu evidenta contabila a societatii (Anexa nr.20 la contestatie), majorandu-se astfel suma accesoriilor cu .X. lei;

2. la calculul impozitului pe profit pentru trimestrul II 2009, organele de inspectie fiscala au omis luarea in considerare a pierderii fiscale din anul 2008, desi la celelalte trimestre au tinut cont de aceasta pierdere, majorand astfel suma accesoriilor cu .X. lei.

SC .X. SRL prezinta in sustinere Anexa nr.21 unde au fost refacute calculele privind accesoriile datorate impozitului pe profit, rezultand o diferenta de .X. lei.

Astfel, **SC .X. SRL** solicita admiterea contestatiei si anularea partiala a **Deciziei de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală si Raportului de inspectie fiscală nr.F-TM .X./21.05.2012** si a **Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.F-TM .X./21.05.2012**.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.F-TM .X./21.05.2012, emise de Directia Generală de a Finantelor Publice a Judetului .X. – Activitatea de inspectie fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspectie fiscală nr.F-TM .X./21.05.2012, astfel:

Perioada verificata:

-impozit pe profit 01.01.2006- 30.06.2011;

-taxa pe valoarea adaugata 01.06.2009-30.06.2011.

Fata de cele contestate de **SC .X. SRL** in Raportul de inspectie fiscală nr.F-TM .X./21.05.2012, numit in continuare RIF, se constata urmatoarele:

IMPOZIT PE PROFIT

1. Referitor la cheltuieli aferente serviciilor prestate de SC .X. .X. SRL

anul 2006

- Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii in agricultura in baza facturii nr..X./18.04.2006, emisa de SC .X. .X. SRL, in valoare de **.X. lei**, fara a putea prezenta rapoarte de activitate, situatii de lucrari, pentru prestatii efectuate sau alte documente justificative pentru efectuarea prestatiei in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal modificat, si pct.48 Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

Societatea prezinta o anexa la factura intitulata „*cheltuieli productie neterminata – cultura de grau*”, in care se consemneaza suprafata totala si valoarea facturata fara a se consemna care sunt lucrarile efectuate.

Potrivit art.1) la contractul de prestari servicii nr..X./31.08.2005 modificat prin act aditional nr..X./01.01.2006 „*facturarea lucrarilor agricole se va face de catre prestator in baza situatiilor de lucrari, acceptate de beneficiar*”. Anexa privind cheltuielile productiei neterminate, nu justifica prestatia efectiva a lucrarilor efectuate, neexistind situatii de lucrari sau alte documente pentru a se justifica prestatia efectuata.

- Organele de inspectie fiscala au constatat de asemenea, ca **SC .X. SRL a** inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii in agricultura in baza facturii nr..X./30.06.2006, emisa de SC .X. .X. SRL in valoare de **.X. lei**, fara a prezenta rapoarte de activitate, situatii de lucrari pentru prestatiile efectuate s-au alte materiale justificative pentru efectuarea prestatiei in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

Societatea nu prezinta un contract in care sa se prevada termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului.

Societatea prezinta un deviz de cheltuieli la cultura de grau, pentru .X. de hectare reprezentand mai multe suprafete din cadrul grupului de firme, din care la sfarsitul devizului se trece X ha pentru SC .X. SRL, deviz intocmit de SC .X. .X. SRL, fara a se justifica prin situatii de lucrari, sau rapoarte de activitate care sunt prestarile efectuate separat pentru SC .X. SRL.

In devizul de cheltuieli nu rezulta care au fost prestatiile efectuate pentru cele 200 de ha invocate la subsolul devizului prezentat, iar in devizul de cheltuieli se consemneaza lucrari mecanice de fertilizat, ierbicidat, tratamente foliare pentru suprafata totala cumulata de X ha, fara a se cunoaste care au fost lucrarile efectuate pentru SC .X. SRL.

Devizul de cheltuieli nu justifica prestatia efectiva a lucrarilor efectuate, potrivit art.1) la contractul de prestari servicii nr..X./31.08.2005 modificat prin act aditional nr..X./01.01.2006 „*facturarea lucrarilor agricole se va face de catre prestator in baza situatiilor de lucrari, acceptate de beneficiar*”.

- De asemenea, **SC .X. SRL a** inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii in baza facturii nr..X./30.06.2006, emisa de SC .X. .X. SRL, in valoare de **.X. lei**, fara a prezenta rapoarte de activitate, situatii de lucrari pentru prestatiile efectuate sau alte materiale justificative pentru efectuarea prestatiei in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

Societatea nu prezinta un contract in care sa se prevada termene de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv

valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului.

Societatea prezinta un deviz de cheltuieli la cultura de soia, pentru .X. de hectare reprezentand mai multe suprafete din cadrul grupului de firme, din care la sfarsitul devizului se trece .X. ha pentru SC .X. SRL, deviz intocmit de SC .X. SRL, fara a se justifica prin situatii de lucrari, sau rapoarte de activitate care sunt prestarile efectuate separat pentru SC .X. SRL.

Din devizul de cheltuieli nu rezulta care au fost prestatiiile efectuate pentru cele .X. de ha, invocate la subsolul devizului prezentat, iar in devizul de cheltuieli se consemneaza lucrari mecanice de semanat, de discuit, de fertilizat, ierbicidat, tratamente foliare pentru suprafata totala cumulata de .X. ha, fara a se cunoaste care au fost lucrarile efectuate pentru SC .X. SRL.

Devizul de cheltuieli nu justifica prestatia efectiva a lucrarilor efectuate, neexistind situatii de lucrari sau procese verbale de receptie a lucrarilor efectuate.

Potrivit art.1) la contractul de prestari servicii nr..X./31.08.2005 modificat prin act aditional nr..X./01.01.2006 „*facturarea lucrarilor agricole se va face de catre prestator in baza situatiilor de lucrari, acceptate de beneficiar*”.

Potrivit art.3) la contractul de prestari servicii nr..X./31.08.2005 modificat prin act aditional nr..X./01.01.2006 se precizeaza referitor la obligatiile beneficiarului „*sa receptioneze lucrarile executate*”.

anul 2008

- Organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de **.X. lei** ce au fost cuprinse in fisele tehnologice la cultura de sorg si soia pentru anul agricol 2007 – 2008, si fac obiectul facturii nr. .X./16.06.2008, emisa de SC .X. SRL, reprezentand „*alte cheltuieli*”, fara a se justifica prin situatii de lucrari s-au prin fisa tehnologica, care sunt aceste „*alte cheltuieli*” efectuate in plus precum si tariful aferent pe fiecare cheltuiala in parte, utilajele si perioada in care s-a efectuat.

Societatea prezinta fisa tehnologica la cultura de sorg pentru suprafata de .X. ha, fisa tehnologica la cultura de soia pentru suprafata de .X. ha, intocmite de SC .X. SRL, in care se consemneaza la punctul C din fisa tehnologica, precum ca s-au efectuat si „*alte cheltuieli*” fara a se justifica prin situatii de lucrari s-au in fisa tehnologica, care sunt aceste *alte cheltuieli* efectuate in plus si tariful aferent pe fiecare cheltuiala in parte pentru lucrarile executate, ce compun aceasta denumire “*alte cheltuieli*”.

La punctul C din fisa tehnologica la cultura de sorg - se consemneaza “*alte cheltuieli*” in suma de .X. lei/ha la suprafata cultivata de .X. ha, fara a se cunoaste prin situatii de lucrari sau in fisa tehnologica, care sunt aceste “*alte cheltuieli*” si tariful pentru fiecare cheltuiala in parte, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004

in vigoare la data emiterii facturii, rezultand o cheltuiala care nu se justifica in suma de .X. lei (.X. *.X.).

La punctul C din fisa tehnologica la cultura de soia - se consemneaza "*alte cheltuieli*" in suma de .X. lei/ha la suprafata cultivata de .X. ha, fara a se cunoaste prin situatii de lucrari sau in fisa tehnologica, care sunt aceste *alte cheltuieli* si tariful pentru fiecare cheltuiala in parte, rezultand o cheltuiala care nu se justifica in suma de .X. lei (.X. *.X.).

Organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea prestarilor care nu se justifica a fi efectuate prin fisele tehnologice anexate la factura nr..X./16.06.2008, emisa de SC .X. .X. SRL, sunt in suma de .X. lei.

- Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de **.X. lei** cuprinse in fisele tehnologice la cultura de grau, sorg si soia pentru anul agricol 2007 – 2008, ce fac obiectul facturii nr..X./28.07.2008, emisa de SC .X. .X. SRL, reprezentand „*alte cheltuieli aferente lucrarilor*” fara a se justifica prin situatii de lucrari sau prin fisa tehnologica, care sunt aceste „*alte cheltuieli*” efectuate in plus, precum si tariful aferent pe fiecare cheltuiala in parte, utilajele si perioada in care s-au efectuat.

SC .X. SRL prezinta fisa tehnologica la cultura de grau pentru suprafata de X ha, fisa tehnologica la cultura de soia pentru suprafata de .X. ha, fisa tehnologica la cultura de sorg pentru suprafata de .X. ha, intocmite de SC .X. .X. SRL, in care se consemneaza la punctul C din fisa tehnologica, precum ca s-au efectuat si „*alte cheltuieli aferente lucrarilor*” fara a justifica prin situatii de lucrari sau in fisa tehnologica, care sunt aceste *alte cheltuieli* efectuate in plus si tariful aferent pe fiecare cheltuiala in parte pentru lucrarile executate, ce compun aceasta denumire „*alte cheltuieli aferente lucrarilor*”.

La punctul C din fisa tehnologica la cultura de grau - se consemneaza "*alte cheltuieli aferente lucrarilor*" in suma de X lei/ha la suprafata cultivata de X ha, fara a se cunoaste prin situatii de lucrari sau in fisa tehnologica, care sunt aceste *alte cheltuieli* si tariful pentru fiecare cheltuiala in parte, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturii, rezultand o cheltuiala care nu se justifica in suma de .X. lei (.X. *414).

La punctul C din fisa tehnologica la cultura de sorg - se consemneaza "*alte cheltuieli aferente lucrarilor*" in suma de .X. lei/ha la suprafata cultivata de .X. ha, fara a se cunoaste prin situatii de lucrari s-au in fisa tehnologica, care sunt aceste *alte cheltuieli* si tariful pentru fiecare cheltuiala in parte, rezultand o cheltuiala care nu se justifica in suma de .X. lei (.X. *.X.).

La punctul C din fisa tehnologica la cultura de soia - se consemneaza "*alte cheltuieli*" in suma de .X. lei/ha la suprafata cultivata de .X. ha, fara a se cunoaste prin situatii de lucrari s-au in fisa tehnologica, care sunt aceste *alte cheltuieli* si tariful pentru fiecare cheltuiala in parte , rezultand o cheltuiala care nu se justifica in suma de .X. lei (.X. *.X.).

In fisa tehnologica la cultura de soia se consemneza separat o cheltuiala suplimentara cu un erbicid denumit .X. de .X. lei /ha, pentru o suprafata de .X. ha, fara a se justifica prin situatii de lucrari sau in fisa tehnologica care au fost lucrarile mecanice efectuate, cu ce fel de utilaje s-au executat si perioada in care s-a efectuat lucrarea, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturii, rezultand o cheltuiala nejustificata fiscal in suma de .X. lei (.X.*.X.).

- Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in suma de **.X. lei** ce sunt cuprinse in fisele tehnologice la cultura de sorg si soia pentru anul agricol 2007 – 2008, ce fac obiectul facturii nr..X./22.08.2008, emisa de SC .X. .X. SRL, reprezentand „*cheltuieli generale*” pentru care societatea nu a justificat prin situatii de lucrari sau prin fisa tehnologica care sunt lucrarile sau prestarile efectuate, precum si tariful aferent pe fiecare prestare in parte, utilajele si perioada (zilele) in care s-au efectuat.

SC .X. SRL prezinta fisa tehnologica la cultura de sorg pentru suprafata de .X. ha, pentru care s-au calculat cheltuieli generale in suma de .X. lei, fisa tehnologica la cultura de soia pentru suprafata de .X. ha, pentru care s-au calculat cheltuieli generale in suma de .X. lei, intocmite de SC .X. .X. SRL, in care se consemneaza cheltuieli cu motorina, piese schimb, salarii impozite, dobanzii, amortizare si alte cheltuieli generale, fara a se justifica prin situatii de lucrari sau in fisa tehnologica, care sunt lucrarile sau prestarile efectuate, precum si tariful aferent pe fiecare prestare, in parte in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturii.

anul 2009

- Pentru anul 2009, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente unor prestari de servicii in agricultura, ce fac obiectul facturii nr..X./31.07.2009, emisa de SC .X. .X. SRL, in valoare de **.X. lei**, fara a putea prezenta contract de prestari servicii in care sa se consemneze lucrarile de executat, termene de executie, tarife de prestat etc, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

SC .X. SRL a prezentat un numar de 3 anexe intitulate *Situatii de lucrari pentru cultura de grau si porumb*, fara a fi semnate de prestator si beneficiar, pentru a se justifica efectuarea prestatiei.

2. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL anul 2007

- Potrivit raportului de inspectie fiscala, **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente abonamentului de servicii, conform contract, in baza facturii nr..X./19.03.2007, nr..X./17.04.2007, nr. .X./14/05.2007, nr..X./19.06.2007, nr..X./17.09.2007, emise de SC .X. .X. SRL, in valoare totala de **.X. lei**, fara a prezenta rapoarte de activitate s-au alte materiale justificative in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

anul 2009

- Pentru anul 2009, organele de inspectie fiscala au constatat ca **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente abonamentului de servicii pentru deratizare, conform contract nr..X./27.10.2006, in baza facturilor nr..X./10.04.2009 si nr..X./12.05.2009, emise de SC .X. .X., in valoare totala de **.X. lei**, fara a se putea prezenta rapoarte de activitate sau alte materiale justificative in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor, fiind prezentat doar contractul de prestari servicii nr.074/2006, incheiat intre cele doua parti.

3. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SRL

anul 2007

- Organele de inspectie fiscala au retinut ca in anul 2007, **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in baza facturii nr..X./28.11.2007, emisa de SC .X. SRL, in valoare de **.X. lei**, a facturii nr..X./23.11.2007, emisa de SC .X. SRL in valoare de **.X. lei**, a facturii nr..X./23.11.2007 emisa de SC .X. SRL in valoare de **.X. lei**, a facturii nr..X./11.12.2007 emisa de Societatea agricola .X. in valoare de **.X. lei**, fara a prezenta rapoarte de activitate sau alte materiale justificative in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturii, fiind prezentat doar contractul de prestari servicii, in baza caruia SC .X. SRL are obligatia de a efectua paza culturilor impotriva furturilor, distrugerilor cauzate de animale si terte persoane, precum si intocmirea de rapoarte de necesitate privind atacurile de boli si daunatori la culturile agricole.

Potrivit art.4 la contractele incheiate, partenerul integrator (SC .X. SRL) va plati pretul contractului in lei la pretul pietii graului, din ziua efectuarii platii, pe baza de factura si situatie de lucrari emisa de partenerii agricoli, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca partenerii agricoli SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL si SC .X. SRL, emit facturi fara a mentiona ce fel de prestari servicii au fost efectuate si fara a prezenta documente justificative, precum ca prestatia a fost efectuata.

anul 2008

- Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2008 **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile in baza facturii nr..X./18.12.2008, emisa de SC .X. SRL in valoare de **.X. lei**, fara a prezenta rapoarte de activitate s-au alte materiale justificative in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal modificat, precum si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturii.

Societatea prezinta contractul de prestari servicii unde SC .X. SRL are obligatia contractuala de a efectua paza culturilor impotriva furturilor, distrugerilor cauzate de animale si terte persoane, precum si intocmirea de rapoarte de necesitate privind atacurile de boli si daunatori la culturile agricole.

Potrivit art.4 la contractul FN/01.10.2007 partenerul SC .X. SRL va plati pretul contractului in lei la pretul pietii graului din ziua efectuarii platii, pe baza de factura si situatie de lucrari emisa de partenerul agricol .X..

Organele de inspectie fiscala au constatat ca partenerul agricol SC .X. SRL a emis factura fara a consemna ce fel de prestari servicii au fost efectuate si fara a se prezenta documente justificative privind efectuarea prestatiei.

4. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL

anul 2006

- **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii tip consultanta si instructaj situatii de urgenta, ce fac obiectul facturilor nr..X./05/01/2006, .X./06/02/2006, nr..X./03.03.2006, nr..X./07.04.2006, nr..X./07.06.2006, nr..X./05.05.2006, nr..X./05.07.2006 si nr..X./07.08.2006, emise de SC .X. SRL in valoare totala de **.X. lei**, fara a se prezenta rapoarte de activitate s-au alte materiale justificative care sa demonstreze ca lucrarile au fost executate, conform prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

anul 2007

- De asemenea, **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii tip securitate si sanatate si elaborare plan de prevenire si protectie, ce

face obiectul facturilor nr..X./08.01.2007, nr..X./26.02.2007, nr..X./06.03.2007, nr..X./03.05.2007, nr..X./03.07.2007, nr..X./03.08.2007, nr..X./17.09.2007, nr..X./03.10.2007, nr..X./06.11.2007, nr..X./28.12.2007 emise de SC .X. SRL in valoare totala de **.X. lei**, fara a prezenta rapoarte de activitate s-au alte materiale justificative in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

anul 2008

- Organele de inspectie fiscala au retinut ca si in anul 2008 **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii tip consultanta si

instructaj situatii de urgenta, ce fac obiectul facturilor nr..X./07/01/2008, nr..X./05/02/2008, nr..X./03.04.2008 , nr..X./08.07.2008, nr..X./24.11.2008, emise de SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei, fara a prezenta rapoarte de activitate s-au alte materiale justificative pentru a demonstra ca lucrarile au fost executate, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

Obiectul contractului de prestari servicii incheiat in 01.03.1998 il reprezinta activitatea de consulting in domeniul protectiei muncii si PSI, in care se prevede: intocmirea documentatiei autorizatiei de functionare, obtinerea vizelor necesare autorizarii, intocmirea regulamentului de organizare si functionare, intocmirea si certificarea conventiilor pe linie de PM si PSI.

Fata de obligatiile prevazute in contract, **SC .X. SRL** nu prezinta documente care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor pe fiecare perioada in parte.

5. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de Societatea Civila Profesionala .X. si Cabinet Individual de Avocatura .X. anul 2006

- **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii tip onorarii avocatale, ce fac obiectul facturii nr..X./14.11.2006, emisa de Societatea civila de avocati .X., in valoare de .X. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista contract incheiat intre SC .X. SRL cu Societatea civila de avocati si nu exista rapoarte de activitate sau alte materiale justificative pentru efectuarea prestatiei, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturi.

SC .X. SRL a prezentat in timpul inspectiei fiscale un contract de asistenta juridica fara numar din data de 01.03.2006, incheiat intre Societatea civila de avocati .X. si SC X .X., in care la art. 6 se consemneaza ca „*la intelegerea partilor contractul se va extinde si asupra SC .X. SRL, precum si la alte societati din grupul neconstituit legal*”, neputand prezenta separat un contract de prestari servicii cu Societatea civila de avocati .X. prin care sa fie consemnata perioada in care se efectueaza prestatia, tariful de prestatie, precum si prestatiile de efectuat, precum si rapoarte de activitate sau alte materiale corespunzatoare intocmite lunar, pentru prestatia efectuata.

anul 2007

- **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii tip consultanta juridica, in baza facturii nr..X./21.02.2007 si nr..X./19.09.2007, emise de Societatea civila de avocati .X., in valoare de .X. lei si de .X. lei, fara a prezenta rapoarte de activitate s-au alte materiale justificative in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu

modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

In timpul inspectiei fiscale s-a prezentat un contract de asistenta juridica fara numar din data de 01.03.2006, incheiat intre Societatea civila de avocati .X. si SC .X., in care se consemneaza ca la intelegerea partilor contractul se va extinde si asupra SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu exista separat un contract de prestari servicii cu Societatea civila de avocati .X., prin care sa fie consemnata perioada in care se efectueaza prestatia si in ce a constat efectiv prestatia si tariful de prestatie.

anul 2008

- **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de consultanta juridica, redactare acte, conform contract de consultanta incheiat in 12.11.2007, in baza facturilor nr..X./02.12.2008 si nr..X./02.12.2008, emise de Cabinet Avocat .X. .X. .X., in valoare de **.X. lei** si **.X. lei**, fara a prezenta rapoarte de activitate sau alte materiale justificative in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

In timpul inspectiei fiscale s-a prezentat un contract de consultanta fara numar din data de 12.11.2007, unde se consemneaza acordarea de consultatii juridice, fara insa a se prezenta rapoarte de activitate intocmite lunar, prin care sa se justifice ca prestatile care au fost facturate au fost si executate.

6. Cheltuieli aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL

anul 2010

- Organele de inspectie fiscala au retinut ca **SC .X. SRL** a inregistrat cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii de sonorizare, ce fac obiectul facturii nr..X./04.05.2010, emisa de SC .X. SRL in valoare de **.X. lei**, fara insa a prezenta rapoarte de activitate sau alte materiale corespunzatoare pentru a se confirma ca lucrarile au fost executate, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor, societatea prezentand organelor de inspectie fiscala doar contractul de prestari servicii incheiat intre cele doua parti.

7. Referitor la costurile de productie pentru graul din productia anului 2009,

SC .X. SRL a prezentat organelor de inspectie fiscala notele de predare – receptie cantitative si calitative pentru recolta de grau aferenta anului 2009, din data de 29.06.2009, 30.06.2009 si 01.07.2009, pentru cantitatea totala de .X. kg. Acestea sunt semnate de gestionarul si laborantul societatii si au anexate notele de cantar cu cantitatile de grau obtinute in urma recoltarii de pe camp, pe fiecare mijloc de transport auto in parte.

In data de 12.07.2009, se inregistreaza in gestiunea contului produse finite cont 345 (produse finite), respectiv recolta de grau aferenta anului 2009 in cantitate de .X. kg la valoarea de cost de productie de .X. lei.

Aceste operatiuni au fost consemnate in contabilitatea societatii prin Nota contabila .X./12.07.2009 si fisa prin cont 345000 (produse finite grau) si in fisa de magazie intocmita manual.

In aceeasi data de 12.07.2009 intreaga cantitate de .X. kg se vinde catre SC .X. .X. SRL, fiind intocmita factura fiscala nr..X./12.07.2009 in valoare totala de .X. lei fara TVA.

O data cu iesirea din gestiune se inregistreaza ca si cheltuiuala, costul de productie al cerealelor vandute in suma de .X. lei, reprezentand cantitatea de .X. kg, prin contul 711(variatia stocurilor) = 345 (produse finite).

Pentru diferenta de .X. kg, societatea prezinta doua procese verbale de conditionare, PV nr.24 si nr.28 intocmite in data de 20.07.2009, fara a se consemna care au fost prestarile efectuate pentru conditionare si locatia unde s-a efectuat, trecandu-se mentiunea laborant si o semnatura in dreptul mentiunii, nefiind semnate de gestoriar, avand o stampila a societatii fara semnatura.

De asemenea, la data intocmirii PV nr.X si nr.X, in gestiunea societatii nu mai existau cantitatile de cereale, acestea fiind livrate catre SC .X. .X. SRL in data de 12 .07.2009.

Se prezinta fisa contului 346 (produse reziduale) cu operatiuni efectuate in contabilitate in luna decembrie 2009, fiind evidentiata numerele de referinta nr..X./18.07.2009 cu explicatia sparturi grau in cantitate de .X. si nr.X/23.07.2009 cu explicatia sparturi grau in cantitate de .X. kg, operatiuni intocmite dupa data livrarii cantitatilor de cereale catre SC .X. .X. SRL, fara a se face referire la PV nr.24 si nr.28 intocmite in data de 20.07.2009.

In nota explicativa se mentioneaza: *“Cantitatea .X. kg e cantitatea rezultata in urma conditionarii cantitatii brute recoltate de .X. kg. Conditionarea este procesul de curatare selectare a graului, proces ce are loc odata cu trecerea in silozul de cereale, adica pastrarea lor in siloz pentru mentinerea unei calitati corespunzatoare”*.

Din Nota explicativa si din PV nr.X si nr.X, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu rezulta daca operatiunea de conditionare s-a efectuat pana la data de 12.07.2009, cand cantitatile de cereale erau in proprietatea societatii, nu rezulta care au fost operatiunile de conditionare care s-au efectuat pana la data livrarii, nu rezulta inregistrarea in gestiunea societatii a produselor reziduale in cantitate de .X. kg pana la data de 12.07.2009 cand cantitatile de grau au fost livrate, fapt pentru care nu se justifica diferenta cantitativa si costurile aferente acestuia.

Totodata, nu s-a prezentat contractul de prestări de servicii in care se prevad condițiile și termenele de depozitare, valoarea inițială a semințelor de consum depozitate, tarifele de depozitare și de prestări de servicii, cantitatea și calitatea produselor depozitate, drepturile și obligațiile părților, in conformitate cu

prevederile art.44 alin.(3) din HG nr.82/2003, in vigoare la data efectuării operatiunilor .

De asemenea, nu s-a facut dovada printr-un certificat de depozit care este cantitatea si calitatea (greutatea și gradul) determinata de către agenții gradatori autorizați conform legislației în vigoare, numele depozitului, numele deponentului, stampila si semnatura autorizata, potrivit art.43 alin.(1) cu referire la ANEXA 2a) din Norme metodologice, aprobate prin HG nr.82/2003. Prin HG nr.82/2003 se aproba Normele metodologice de aplicare a prevederilor OUG nr.141/2002 privind reglementarea depozitarii semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit, actualizata pana la data de 12.07.2009 data livrării produselor catre SC .X. .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au constatat si ca societata nu a prezentat documente prin care sa se dovedeasca degradarea calitativa a stocurilor urmare a unor calamitati sau alte cauze de forta majora in conformitate cu prevederile art. 21 alin.(4) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 42 Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

Astfel, s-au recalculat costurile de productie la nivelul cantitatii totale de .X. kg, rezultand un cost mediu de X lei/kg (.X. lei/.X. kg) fata de .X. lei/kg inregistrat de societate. Pentru cantitatea livrata de .X. kg, in urma recalculării costurilor rezulta o valoare deductibila in suma de X lei (0.X lei*.X. kg), iar diferenta de **.X. lei** (0.X lei/kg*.X. kg), a fost redusa din cheltuielile deductibile stabilite de societate, fiind considerate cheltuieli care nu sunt efectuate in scopul realizării de venituri impozabile potrivit art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

8. Referitor la veniturile suplimentare estimate pentru facturile ne-emise in anul 2009

- Organele de inspectie fiscala in urma verificării registrelor jurnal si a jurnalelor de vanzari din perioada ianuarie 2009 – iunie 2009, au constatat ca nu sunt evidentiata facturile intocmite pe calculator cu numerele 4-9 si 14 care fac parte din plaja de numere intocmite pe trim.I.2009 si numerele 19-34 si 37 care fac parte din plaja de numere intocmite pe trim.II.2009.

Facturile mentionate nu au fost prezentate, identificate si nici nu se regasesc anulate in arhiva societatii.

Conform prevederilor art.5 din OMF 2226/2006 in anul 2009, societatea a intocmit Decizia nr..X./12.01.2009, prin care a alocat serii si numere interne pentru facturile ce urmeaza a fi emise in cursul anului, specificand la art.2: *“Facturile emise vor avea seria TMVIT si pentru anul 2009 se alocă o plaja de 100 numere, de la 1 pana la 100, numerotarea facandu-se cronologic incepand cu nr.1 din plaja anului 2009 pana la epuizare”*.

Prin Nota explicativa, se mentioneaza *“nemaifiind angajati din perioada respectiva nu se poate raspunde la aceasta intrebare. [...] din analiza arhivei*

electronice nu reiese ca s-ar fi emis si alte facturi, decat cele prezentate inspectiei fiscale”.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu au fost respectate prevederile art.1 alin.(1) din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, precum si Anexa nr.4 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, intrucat facturile cu numerele interne alocate si consemnate mai sus, nu exista in arhiva societatii si nici nu sunt evidentiata in contabilitatea societatii.

Pentru actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri care nu au fost identificate si pentru care contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora, s-a procedat la estimare conform art.67 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si HG 1050/2004 pct.65.1 lit d)- conform HG 1050 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Pentru estimarea bazei de impunere s-a intocmit Nota de fundamentare asa cum prevede OPANAF nr.3389/2011, privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, in care s-a stabilit pentru estimare, metoda produsului/serviciului si volumului, avand in vedere faptul ca exista documente probante, respectiv facturi cu livrari de bunuri emise de societate in perioada ianuarie 2009 – iunie 2009.

In baza acestor prevederi legale, pentru estimarea bazei de impunere aferenta facturilor fiscale neidentificate s-a procedat la stabilirea valorii medii a veniturilor evidentiata in contabilitatea societatii pe baza facturilor fiscale emise la intern aferente perioadei ianuarie 2009 – iunie 2009, respectiv pe trim. I si II, in care nu s-au putut identifica facturi fiscale.

Astfel, in baza art. 67 alin (1) din OG 92/2003, pct.65.1 lit.d) din HG 1050/2004 si art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pentru perioada ianuarie – martie 2009, referitor la facturile neprezentate si neidentificate cu numerele 4-9 si 14, s-a procedat pe cale de consecinta la calcularea unor venituri suplimentare in suma de **.X. lei** (.X.), iar pentru perioada aprilie – iunie 2009 in suma de **.X. lei** (.X.) + (.X.), pentru facturile neprezentate si neidentificate cu numerele 19-34 si 37.

Mentionam ca pentru aceste facturi lipsa organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili au stabilit prin estimare, potrivit OG 92/2003 art.67 alin.(1), HG 1050/ 2004 pct.65.1 lit.d), aceeasi baza impozabila pentru determinarea TVA colectata, mai putin pentru factura nr.X care s-a adaugat in timpul prezentului control, intocmindu-se RIF in data de 29.07.2011.

S.C. .X. S.R.L a contestat obligatia stabilita suplimentar la TVA inclusiv suma stabilita prin estimare pentru facturile consemnate mai sus, contestatie care a fost solutionata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din

cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin Decizia nr.X/20.02.2012, în urma careia se respinge contestația pentru sumele stabilite prin estimare.

9. Referitor la achizițiile de grau de la producătorii agricoli persoane fizice din anii 2006, 2008 și 2011, organele de inspecție fiscală au reținut ca **S.C. .X. S.R.L** a achiziționat grau de consum de la persoane fizice, astfel:

- în perioada 26.06.2006 – 31.12.2006, cantitatea de .X. to cu o valoare totală de .X. lei,

- în perioada ianuarie 2008 – decembrie 2008, în cantitate de .X. to cu o valoare totală de .X. lei,

- în perioada ianuarie – martie 2011, în cantitate de .X. to cu o valoare totală de .X. lei, în baza contractului încheiat între cele două părți, nota de cântar și nota de recepție împreună cu buletinul calitativ al produselor achiziționate. Înregistrarea în contabilitate s-a efectuat pe baza contractului și a recepției efectuate în contul 301 (materii prime) după care la vânzare se trec în contul 371 (marfuri) sau în contul 601 (cheltuieli cu materiile prime) pentru macinis, fără a avea la baza *Borderou de achiziție ca documente justificative cu regim special de înregistrare în gestiunea și contabilitatea societății, a produselor luate de la producătorii agricoli persoane fizice* potrivit OMFP nr.1027/2006 privind aplicarea prevederilor art.3 alin.(3) din OUG nr.12/2006, pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale.

La ieșirea din gestiune a cerealelor luate de la producătorii agricoli persoane fizice, **S.C. .X. S.R.L** se înregistrează cu cheltuieli deductibile .

Organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția de cereale de la persoane fizice s-a efectuat fără *Borderou de achiziție*, document justificativ cu regim special cerința minimă prevăzută la art. 3 din OUG nr.12/2006.

Din punct de vedere fiscal nu sunt respectate prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală constatând că **S.C. .X. S.R.L** nu deține și nu întocmește documente justificative cu regim special de înregistrare în gestiunea și contabilitatea societății, a cerealelor luate de la producătorii agricoli persoane fizice, drept pentru care au stabilit cheltuieli nedeductibile pentru produselor luate de la producătorii agricoli persoane fizice și înregistrate în contabilitate o dată cu vânzarea sau darea în consum a produselor respective.

10. Referitor la cheltuielile aferente achiziției de grau de la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au reținut că **S.C. .X. S.R.L** a efectuat în perioada februarie-martie 2011 achiziții de cereale de la SC .X. SRL cu sediul și domiciliul fiscal în .X., str. .X. nr.X jud..X., în valoare totală de .X. lei fără TVA, furnizor care nu a putut fi identificat de către organele fiscale, acesta nefuncționând la sediul social și fiscal declarat .

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile nu exprimă realitatea, concluzii bazate pe informațiile primite de la DGFP – AIF .X.

consemnate prin Procesul Verbal inregistrat la AIF .X., sub nr..X./30.12.2011 din care rezulta urmatoarele:

- SC .X. SRL, furnizor de cereale al SC .X. SRL, nu a putut fi identificata, societatea nefunctionand la sediile declarate;
- reprezentantii legali sunt de negasit, invitatiile trimise, returnandu-se toate cu mentiunea "*expirat termen de pastrare - destinatar mutat*".

In baza procedurilor legale s-au transmis invitatii pe numele asociatului unic .X. .X. si administratoarei societatii .X.. S-a transmis *Aviz de inspectie fiscala* la sediul social actual din .X. (incepand cu 14.04.2011 societatea isi muta sediul social in .X., iar domiciliul fiscal ramane in continuare in .X., potrivit datelor existente la dosarul fiscal gestionat de AFP .X.), adrese returnate cu mentiunea "*expirat termen de pastrare*". Din Procesul Verbal de control mai rezulta ca s-a luat Nota explicativa fostului administrator .X., in care se precizeaza ca nu detine documentele financiar contabile, intrucat acesta au fost predate asociatului unic .X. .X. si administratoarei societatii .X., ambii cu domiciliul in Serbia.

In perioada semestrului I 2011, SC .X. SRL, nu depune la organul fiscal teritorial declaratii fiscale. Pentru comportamentul fiscal specific firmelor de tip "*fantoma*", organele de inspectie fiscala au sesizat organele de cercetare penala, faptele de ascundere a sursei impozabile si de sustragere de la efectuarea verificarilor fiscale putand fi de natura prevederilor Legii evaziunii fiscale.

In cuprinsul actului de control la pct.2.3 se mentioneaza ca SC .X. SRL in perioada sem.II 2010, a efectuat achizitii de cereale de la SC .X. SRL .X., societate declarata contribuabil inactiv in perioada 11.06.2009 – 09.10.2010, conform OPANAF nr.819/2008, achizitii care nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil in momentul in care cerealele sunt livrate si nici nu sunt deductibile la beneficiarii care achizitioneaza marfuri de la furnizorii respectivi potrivit art.11 alin.(1²) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare.

Avand in vedere ca SC .X. SRL s-a sustras de la efectuarea verificarilor fiscale si de la verificarea modului de provenienta a cerealelor care au facut obiectul livrarilor catre SC .X. SRL, precum si pentru faptul ca societatea nu functioneaza la domiciliul fiscal din .X., organele de control au considerat ca cerealele achizionate au provenit de la un contribuabil inactiv, respectiv SC .X. SRL care a fost furnizorul societatii SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala pe langa aspectele mentionate in Procesul Verbal inregistrat la AIF .X., sub nr..X./30.12.2011, constata urmatoarele:

- Din operatiunile declarate cu privire la livrarile si achizitiile de bunuri de la societatile platitoare de TVA existente in baza de date a MFP, cu privire la efectuarea tranzactiilor cuprinse prin declaratia cod. 394, potrivit OPANAF nr.702/2007, se constata ca furnizorul de cereale SC .X. SRL cu sediul in .X., str. .X. nr. 1-3 jud. .X., nu declara prin declaratia cod. 394, facturile aferente livrarilor de grau efectuate in Sem.I. 2011, catre SC .X. SRL, in valoare totala de .X. lei fara TVA, fapt care indreptateste organele de inspectie fiscala sa constate ca

valoarea tranzactiilor desfasurate cu SC .X. &.X. SRL nu sunt incluse in sumele declarate la organul fiscal teritorial si in contabilitatea societatii SC .X. SRL.

- Facturile emise de SC .X. SRL cu referire la cantitatile de grau livrate nu detin toate elementele obligatorii privind continutul de informatii pe care trebuie sa le cuprinda facturile de livrare intocmite de catre furnizorul de bunuri, conform art.21 alin.4 lit f) si art.155 alin.5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, dupa cum urmeaza :

1) Factura nr..X./23.02.2011, in valoare de .X. lei fara TVA, emisa de catre SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO.X. care nu apartine SC .X. SRL, si nici nu se consemneaza in factura datele in care au fost efectuate livrarile anterioare, avand in vedere ca factura este emisa ulterior datei de livrare a cerealelor. Exemplu:livrarea de grau in data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011, livrarea de grau in data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011.

2) Factura nr..X./25.02.2011, in valoare de .X. lei fara TVA , emisa de catre SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO.X. care nu apartine SC .X. SRL, si nici nu se consemneaza in factura datele in care au fost efectuate livrarile anterioare, avand in vedere ca factura este emisa ulterior datei de livrare a cerealelor . Exemplu:livrarea de grau in data de 23.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./23.02.2011, livrarea de grau in data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011.

3) Factura nr..X./25.02.2011, in valoare de .X. lei fara TVA , emisa de catre SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO.X. care nu apartine SC .X. SRL, si nici nu se consemneaza in factura datele in care au fost efectuate livrarile anterioare, avand in vedere ca factura este emisa ulterior datei de livrare a cerealelor. Exemplu:livrarea de grau in data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011, livrarea de grau in data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011. Mijloacele de transport sunt consemnate pe fiecare aviz de expeditie a marfii.

4) Factura nr..X./25.02.2011 in valoare de .X. lei fara TVA, emisa de catre SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO.X. care nu apartine SC .X. SRL, si nici nu se consemneaza in factura datele in care au fost efectuate livrarile anterioare, avand in vedere ca factura este emisa ulterior datei de livrare a cerealelor. Exemplu: livrarea de grau in data de 24.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./24.02.2011, livrarea de grau in data de 24.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./24.02.2011.

5) Factura nr..X./02.03.2011, in valoare de .X. lei fara TVA, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO.X. care nu apartine SC .X. SRL, si nici nu se consemneaza in factura datele in care au fost efectuate livrarile anterioare, avand in vedere ca factura este emisa ulterior datei de livrare a cerealelor .

Exemplu:livrarea de grau in data de 25.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./25.02.2011, livrarea de grau in data de 28.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./28.02.2011.

6) Factura nr..X./02.03.2011, in valoare de .X. lei fara TVA, emisa de catre SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO.X. care nu apartine SC .X. SRL, si nici nu se consemneaza in factura datele in care au fost efectuate livrarile anterioare, avand in vedere ca factura este emisa ulterior datei de livrare a cerealelor. Exemplu:livrarea de grau in data de 28.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./28.02.2011, livrarea de grau in data de 28.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./28.02.2011.

Cantitatile de cereale achizitionate in valoare de .X. lei, au fost inregistrate in gestiunea societatii in contul 301 (materii prime) dupa care sunt introduse in totalitate in consum la macinis, fiind inregistrate la cheltuieli cu materiile prime prin contul 601 (cheltuieli cu materiile prime), societatea nemaiastrand pe stoc cantitati de grau la data de 20.06.2011.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca SC .X. SRL consemneaza un cod fiscal care nu apartine clientului SC .X. SRL, element obligatoriu la intocmirea unei facturi.

Astfel, rezulta ca inregistrarea in contabilitate s-a efectuat in baza unor documente care nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, neindeplinind astfel calitatea de documente justificative.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt deductibile fiscal cheltuielile aferente achizițiilor de grau in suma de **.X. lei**, intrucat nu au la baza documente justificative prin care sa se furnizeze toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, asa cum prevede pct.2 si 3 din Normele Metodologice aprobate de OMEF nr.3512/2008, art.21 alin.(4) lit.f) coroborat cu prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.146 alin.1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, precum si Decizia V din 15 ianuarie 2007 emisa de ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE.

TAXA PE VALOAREA ADAUGATA

Anul 2009

- Organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X. lei**, aferenta prestarilor de servicii in agricultura, in baza facturi emise de SC .X. SRL cu nr..X./31.07.2009, intrucat **S.C. .X. S.R.L** nu a prezentat contractul de prestari servicii in care sa se consemneze lucrarile de executat, termenele de executie, tarifele de prestat etc, si fara ca situatiile de lucrari sa fie semnate de ambele parti in vederea justificarii prestatiei si acceptate de beneficiar, potrivit prevederilor art.134¹ alin.(4) in vigoare la aceea data, in prezent alin.(7), coroborate cu art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 Titlu II din HG.44/2004.

- De asemenea, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA fara drept de deducere in suma de **.X. lei** aferenta facturi de avans emisa de SC .X. SRL nr..X./25.06.2009, intrucat **S.C. .X. S.R.L** nu a prezentat contractul in care sa se mentioneze bunurile/prestarile de efectuat, precum si avansul de achitat, pentru

a se justifica ca operatiunea respectiva este aferenta activitati desfasurate si in folosul operatiuni sale taxabile, potrivit art.145. alin.(2) lit.a) din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

- In urma verificarii modului de intocmire si inregistrare in a facturilor fiscale interne, organele de inspectie fiscala au constatat ca in registrele jurnal si in jurnalele de vanzari intocmite pe perioada ianuarie 2009 – iunie 2009, nu sunt evidentiatae facturile intocmite pe calculator cu numerele 4 – 9, 14, 19 - 34 si 37.

Aceste facturi nu au fost prezentate, identificate si nici nu se regasesc anulate in arhiva societatii, aspect tratat si de catre organele de inspectie fiscala din cadrul Directiei Generale de Administrare a Marilor Contribuabili care au stabilit prin estimare, potrivit art. 67 alin (1) OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct.65.1 lit.d) HG nr.1050/2004, baza impozabila pentru determinarea TVA colectata, mai putin pentru factura nr.37, document constatat lipsa si neidentificat de prezentul control.

S.C. .X. S.R.L a intocmit Decizia nr..X./12.01.2009 prin care a alocat serii si numere interne pentru facturile ce urmeaza a fi emise in cursul anului, specificand la art.2: *“Facturile emise vor avea seria TMVIT si pentru anul 2009 se alocă o plaja de 100 numere, de la 1 pana la 100, numerotarea facandu-se cronologic incepand cu nr.1 din plaja anului 2009 pana la epuizare”*.

Factura cu numarul X nu exista in arhiva societatii si nici evidentiata in contabilitatea societatii.

Pentru actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri care nu au fost identificate si pentru care contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora, s-a procedat la estimare conform OG nr.92 /2003 art. 67 alin.(1) si HG 1050/ 2004 pct. 65.1 lit d).

Pentru estimarea bazei de impunere s-a intocmit Nota de fundamentare asa cum prevede OANAF nr.3.389/2011, privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, prin metoda produsului/serviciului si volumului, avand in vedere faptul ca exista documente probante, respectiv facturi cu livrari de bunuri emise de societate in perioada iunie 2009.

In baza acestor prevederi legale, pentru estimarea bazei de impunere aferenta facturilor fiscale neidentificate, s-a procedat la stabilirea valorii medii a veniturilor evidentiatae in contabilitatea societatii pe baza facturilor fiscale emise la intern aferente perioadei din luna iunie 2009.

In baza OG 92/2003 art.67 alin.(1), HG 1050/2004 pct.65.1 lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pentru perioada iunie 2009 referitor la factura neprezentata si neidentificata cu numarul 37 s-a procedat la calcularea unei TVA colectata prin estimare in suma de **.X. lei** (.X.9%), luandu-se ca baza impozabila media veniturilor pe luna iunie 2009.

S.C. .X. S.R.L a contestat obligatia stabilita suplimentar inclusiv suma stabilita prin estimare pentru facturile consemnate mai sus, mai putin factura nr.37 care este constatata lipsa de actualul act de control, contestatie care a fost solutionata la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul

Agenției Naționale de Administrare Fiscală prin Decizia nr..X./20.02.2012, în urma careia s-a respins contestația pentru sumele stabilite prin estimare.

- Organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. S.R.L** a recepționat recolta de grâu a anului 2009 în cantitate totală de .X. kg, în baza notelor de predare recepție cantitativă și pe baza notelor de cântar. În gestiunea contului de produse finite se înregistrează în data de 12.07.2009 cantitatea de .X. kg la prețul de înregistrare de .X. lei, respectiv cu o diferență în minus de .X. kg.

În data de 12.07.2009 se livrează cantitatea de .X. kg către SC .X. .X. SRL conform fact. fiscale nr..X./12.07.2009 în valoare de .X. lei fără TVA.

S.C. .X. S.R.L nu justifică în timpul inspecției fiscale cu documente diferența în minus de .X. kg, grâu, respectiv lipsa din gestiune, fiind prezentate două procese verbale nr.X și nr.X, întocmite în data de 20.07.2009, după data ieșirii din gestiune și a livrării marfii, din care nu rezultă locația unde s-au efectuat operațiunile tehnologice, nu se identifică prestatorul, nu se prezintă contractul de prestări servicii sau depozitare, iar procesele verbale sunt semnate indecifrabil, fără a se consemna numele laborantului și fără a fi semnate de către gestionarul societății.

Mai mult, **S.C. .X. S.R.L** nu a prezentat documente care să dovedească degradarea calitativă a stocurilor de grâu, ca urmare a unor calamități naturale sau cauze de forță majoră, așa cum se prevede la art.128, alin.8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, din documentele prezentate organelor de inspecție fiscală nu rezultă justificarea cantității lipsa de .X. kg grâu, fapt pentru care au recalculat prețurile de înregistrare la nivelul cantității totale de .X. kg, respectiv de 0,X lei/kg (.X. lei /.X. kg), față de .X. lei/kg, cât a fost stabilit de societate, pentru cantitatea de .X. kg, rezultând o diferență valorică în minus de .X. lei.(0,X x .X. kg).

Minusurile constatate de organele de inspecție fiscală au fost asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plată potrivit art.128, alin.4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar pentru diferența valorică de grâu în minus în suma de .X. lei, s-a calculat o TVA colectată suplimentară de **.X. lei** (.X. x 19%).

Anul 2011

- Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA fără drept de deducere în suma totală de **.X. lei** conform facturilor nr..X./23.02.2011, nr..X./25.02.2011, nr..X./25.02.2011, nr..X./25.02.2011, nr..X./02.03.2011 și nr..X./02.03.2011, reprezentând achiziții de cereale de la furnizorul SC .X. SRL cu sediul și domiciliul fiscal în .X., str. .X. nr.X jud. .X., întrucât acestea nu conțin toate elementele obligatorii privind conținutul de informații pe care trebuie să le cuprindă facturile de livrare întocmite de către furnizorul de bunuri, conform art.155 alin.5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste facturi prezinta la rubrica cumparator codul fiscal RO.X. care nu apartine SC .X. SRL, si nu sunt inscrise datele in care au fost efectuate livrarile anterioare pe baza de avize de expeditie.

Facturile nu indeplinesc conditiile de exercitare a dreptului de deducere in conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) si art.155 alin.(5) lit.b) si lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.72 alin.(3) lit.c) cap.VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG.44/ 2004, si DECIZIA nr.V din 15 ianuarie 2007 emisa de ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE - SECȚIILE UNITE.

Avind in vedere ca SC .X. SRL are un comportament fiscal specific de tip „fantoma”, organele de inspectie fiscala au sesizat organele de cercetare penala, constatand totodata ca nu poate fi dovedita exigibilitatea TVA la furnizorul SC .X. SRL, potrivit art.145 alin.1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare .

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei si avand in vedere motivatiile societatii contestatoare si constatarile organelor de inspectie fiscala, in raport cu actele normative invocate de acestea, se retin urmatoarele:

1. In ceea ce priveste cheltuielile in suma de .X. lei, aferente serviciilor prestate de diversi prestatori, respectiv: SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL, Societatea Civilă Profesională .X., Cabinet Individual de Avocatură .X., SC .X. SRL, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte daca aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil respectiv diminuarea pierderii fiscale in conditiile in care societatea contestatoare nu justifica efectuarea acestora cu documente intocmite conform prevederilor legale.

În fapt, S.C. .X. S.R.L a înregistrat în perioada 2006-2010 urmatoarele cheltuieli deductibile aferente prestarilor de servicii, efectuate in baza urmatoarelor facturilor:

- nr..X./18.04.2006, nr..X./30.06.2006, nr..X./30.06.2006, nr..X./30.06.2006, nr..X./16.06.2008, nr..X./28.07.2008, nr..X./22.08.2008, nr..X./31.07.2009, emise de SC .X. .X. SRL, in valoare totala de .X. lei;

- nr..X./28.11.2007 emisa de SC .X. SRL, in valoare de .X. lei, nr..X./23.11.2007 emisa de SC .X. SRL, in valoare de .X. lei, nr..X. /23.11.2007 emisa de SC .X. SRL, in valoare de .X. lei, nr..X./11.12.2007 emisa de Societatea agricola .X., in valoare de .X. lei, nr..X./18.12.2008 emisa de SC .X. SRL, in valoare de .X. lei;

- nr..X./14.11.2006, nr..X./21.02.2007 si nr. .X./19.09.2007, emise de Societatea civila de avocati .X., in valoare totala de .X. lei si nr..X./02.12.2008,

nr..X./02.12.2008 emise de Cabinet Avocat .X. .X. .X., in valoare totala de **3.X. lei**;

- nr. .X./04.05.2010 emisa de SC .X. SRL .X. , in valoare de **.X. lei**.

Organele de inspectie fiscala au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal întrucât societatea contestatoare nu a prezentat rapoarte de activitate, situatii de lucrari, pentru prestatiile efectuate, s-au alte documente justificative pentru efectuarea prestatiei in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L** sustine ca data fiind natura serviciilor prestate, contractele incheiate si facturile in cauza, acestea sunt suficiente pentru a demonstra natura serviciilor si faptul ca acestea au fost efectiv prestate, justificandu-se deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit.

In drept, cu privire la reincadrarea operatiunilor din punct de vedere fiscal sunt aplicabile prevederile art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

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

Astfel, se reține că organele de inspecție fiscală pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

De asemenea, art.6 și art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată, precizează:

„ART. 6 - 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. 7 – (2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz. (...)”

Față de cele de mai sus, se reține că organele fiscale, la stabilirea obligațiilor unui agent economic, este îndreptățit să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale, să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale putând să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

In ceea ce privește impozitul pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

coroborate cu prevederile pct. 12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Totodata, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“(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;”

coroborate cu prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, în vigoare în anul 2006, care precizează:

“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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări,

proces-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.”

Începând cu data de 01.01.2007 se introduce și paragraful:

„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.”

Începând cu data de 01.01.2008, prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, precizează:

“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.”

În concluzie, pe perioada 2006-2010, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a deduce cheltuielile cu serviciile sunt expres prevăzute la articolele de lege mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate.

Din analiza textelor de lege mai sus enunțate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferența 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, iar veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza

Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu alte cuvinte, legiuitorul conditioneaza deductibilitatea fiscala a cheltuielilor inregistrate in contabilitate de existenta documentelor justificative in baza carora s-a efectuat inregistrarea.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta:

1. In baza *Contractului de prestari servicii in agricultura nr.PSA .X./31.08.2005*, a *Actului aditional nr..X./01.01.2006* si a *Actului aditional nr.X/20.12.2006*, incheiat cu SC .X. .X. SRL in calitate de Prestator, la art.1, se mentioneaza obiectul contractului « *Obiectul contractului consta in realizarea de catre prestator a tuturor lucrarilor agricole complexe pe suprafata de teren pusa la dispozitie de catre beneficiari. [...] Facturarea acestor lucrari agricole se va face de catre prestator in baza situatiilor de lucrari, acceptate de beneficiar. Situatiile de lucrari vor cuprinde descrierea suprafetelor de teren lucrate, a lucrarilor executate precum si cheltuielile ocazionate de efectuarea acestora.[...]* », pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008.

La art.2 din contract, se mentioneaza : « *La cererea de lucrari a Beneficiarului, Executantul va intocmi un deviz de lucrari numit deviz de cheltuieli in agricultura, care va contine :*

1. *Denumirea lucrarii*
2. *U.M.*
3. *Tarif/U.M.*
4. *Valoarea lucrarii*
5. *Data si receptia lucrarii.* »

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in valoare totala de **.X. lei**, rezultate din facturile emise de SC .X. .X. SRL, respectiv nr..X./18.04.2006, nr..X./30.06.2006, nr..X./30.06.2006, nr..X./30.06.2006, nr..X./16.06.2008, nr..X./28.07.2008, nr..X./22.08.2008, nr..X./31.07.2009, întrucât **S.C. .X. S.R.L** nu a putut prezenta rapoarte de activitate, situatii de lucrari, pentru prestatiile efectuate sau alte documente justificative pentru efectuarea prestatiei, in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

Mai mult, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a putut prezenta un contract in care sa se prevada termenele de executie, precizarea serviciilor prestate, precum si tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe intreaga durata de desfasurare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului.

La contestatie, **S.C. .X. S.R.L** prezinta urmatoarele documente, pentru fiecare cheltuiala contestata:

- pentru cheltuiala de .X. lei evidentiata in factura nr..X./18.04.2006, se prezinta Anexa din data de 31.03.2006 „*cheltuieli productie neterminata-cultura grau ianuarie-martie 2006*”, unde este prezentata „*suma cheltuielilor efectuate in luna ianuarie, februarie si martie 2006, suprafata lucrata, cheltuielile lei/ha*”, document care nu prezinta lucrarile prestate si care nu este semnat si stampilat de catre beneficiar;

- pentru cheltuiala de .X. lei evidentiata in factura nr..X./30.06.2006, se prezinta un Deviz de cheltuieli – cultura de grau, unde se „*descrie natura serviciilor prestate si modul in care a fost stabilita contravaloarea serviciilor*”.

Devizul de cheltuieli la cultura de grau, este intocmit pentru suprafata .X. de hectare, iar la sfarsitul devizului se trec 200 ha pentru SC .X. SRL, fara a se justifica prin situatii de lucrari sau rapoarte de activitate care sunt prestarile efectuate separat pentru SC .X. SRL, nerezultand din acesta care au fost prestatiiile efectuate pentru cele 200 de ha invocate la subsolul devizului prezentat.

Prin devizul de cheltuieli se consemneaza lucrari mecanice de fertilizat, ierbicidat, tratamente foliare pentru suprafata totala cumulata de X ha, fara a se prezenta care au fost lucrarile efectuate pentru SC .X. SRL.

- pentru cheltuiala de .X. lei evidentiata in factura nr..X./30.06.2006, se prezinta un Deviz de cheltuieli – cultura soia, unde se „*descrie natura serviciilor prestate si modul in care a fost stabilita contravaloarea serviciilor*”.

Devizul de cheltuieli la cultura de soia, este intocmit pentru suprafata de .X. hectare, iar la sfarsitul devizului se trece .X. ha pentru SC .X. SRL, deviz intocmit de SC .X. .X. SRL, fara a se justifica prin situatii de lucrari, rapoarte de activitate sau procese verbale de receptie a lucrarilor care sunt prestarile efectuate separat pentru SC .X. SRL, nerezultand care au fost prestatiiile efectuate pentru cele .X. de ha, invocate la subsolul devizului prezentat.

Se mentioneaza lucrari mecanice de semanat, de discuit, de fertilizat, ierbicidat, tratamente foliare pentru suprafata totala cumulata de .X. ha, fara a se cunoaste care au fost lucrarile efectuate pentru SC .X. SRL.

- pentru cheltuielile in suma de X lei evidentiata in facturile nr..X./16.06.2008 si nr..X./22.08.2008, se prezinta „*fise tehnologice pentru fiecare cultura in parte (soia, sorg, grau) semnate si stampilate atat de beneficiar, cat si de prestator, in care sunt specificate lucrarile efectuate si modul de tarifare. In ceea ce priveste „alte cheltuieli” aici este inclusa cota de cheltuieli indirecte, cheltuieli care sunt inerente unei activitati productive*”.

Pentru factura nr..X./16.06.2008 s-a prezentat fisa tehnologica la cultura de sorg pentru suprafata de .X. ha si fisa tehnologica la cultura de soia pentru suprafata de .X. ha, intocmite de SC .X. .X. SRL.

La punctul E din fisa tehnologica se precizeaza ca s-au efectuat „*alte cheltuieli*” fara a se justifica prin situatii de lucrari sau in fisa tehnologica, care sunt aceste „*alte cheltuieli*” efectuate in plus si tariful aferent pe fiecare cheltuiala in parte pentru lucrarile executate.

Pentru factura nr..X./22.08.2008 se prezinta fisa tehnologica la cultura de sorg pentru suprafata de .X. ha, pentru care s-au calculat *cheltuieli generale* in suma de .X. lei, fisa tehnologica la cultura de soia pentru suprafata de .X. ha, pentru care s-au calculat *cheltuieli generale* in suma de .X. lei, in care sunt cuantificate cheltuielile cu motorina, piese schimb, salarii impozite, dobanzii, amortizare si alte *cheltuieli generale*, fara a se justifica prin situatii de lucrari sau in fisa tehnologica, care sunt lucrarile s-au prestarile efectuate, precum si tariful aferent pe fiecare prestare.

Cheltuielile indirecte, sustinute de societatea contestatoare, ca fiind aceste „*alte cheltuieli*”, pot fi justificate conform Ordinului nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, care precizeaza:

„*Cheltuielile indirecte cuprind:*

- *regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor;*

- *regia variabilă de producție, care constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă.”*, simpla mentiune ca aceste cheltuieli sunt „*cheltuieli indirecte*” nu este suficienta pentru incadrarea cheltuielilor, ca si cheltuieli deductibile.

- pentru cheltuiala de .X. lei evidentiata in factura nr..X./28.07.2008, se prezinta „*fise tehnologice pentru fiecare cultura in parte (soia, grau si sorg) semnate si stampilate atat de beneficiar, cat si de prestator, in care sunt specificate lucrarile efectuate si modul de tarificare. In ceea ce priveste „alte cheltuieli” aici este inclusa cota de cheltuieli indirecte, cheltuieli care sunt inerente unei activitati productive*”.

Pentru factura nr..X./28.07.2008 s-a prezentat fisa tehnologica la cultura de grau pentru suprafata de X ha, fisa tehnologica la cultura de soia pentru suprafata de .X. ha si fisa tehnologica la cultura de sorg pentru suprafata de .X. ha, unde la punctul E din fisa tehnologica, se precizeaza ca s-au efectuat si „*alte cheltuieli*” fara a se justifica conform Ordinului nr.1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, cum a fost calculata aceasta cheltuiala indirecta, conform precizarilor contestatoarei.

- pentru cheltuiala de .X. lei evidentiata in factura nr..X./31.07.2009, se prezinta „*situatii de lucrari pentru culturile de grau si porumb in care se descrie natura serviciilor prestate si modul in care a fost stabilita contravaloarea serviciilor. [...] aceste situatii poarta semnaturile si stampilele prestatorului si beneficiarului [...]*”.

Pentru factura nr..X./31.07.2009 se prezinta 3 anexe intitulate *situatii de lucrari* pentru cultura de grau si porumb, semnate de prestator si beneficiar,

dar fara a prezenta un contract de prestari servicii in care sa se consemneze lucrarile de executat, termene de executie, tarife de prestat etc; *Contractul de prestari servicii in agricultura nr.PSA .X./31.08.2005, Actul aditional nr..X./01.01.2006 si Actul aditional nr.X/20.12.2006* prezentate la contestatie au aplicare pentru perioada 01.01.2006-31.12.2008.

Astfel, potrivit celor de mai sus, simpla înregistrare în contabilitate a facturilor fiscale pe cheltuieli nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile. Realitatea operatiunii trebuie justificata pe baza de documente justificative, respectiv un contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului, or societatea contestatoare nu a prezentat organelor de inspectie fiscala si nici la dosarul solutionarii contestatiei, documente, respectiv situatii de lucrari, procese-verbale de receptie sau orice alte materiale corespunzatoare in justificarea prestarii efective a serviciilor enumerate in *Contractul de prestari servicii in agricultura nr.PSA .X./31.08.2005, Actul aditional nr..X./01.01.2006 si Actul aditional nr.X/20.12.2006*, asa cum stabileste legea fiscala pentru incadrarea cheltuielilor cu prestarile de servicii.

2. Se reține că, în Anexa 9 la contestație, societatea a prezentat în susținere Contractele de colaborare încheiate cu SC .X. SRL fn/fd, SC .X. SRL nr.fn/01.10.2007, SC .X. SRL fn/fd, SC .X. SRL fn/fd și SC .X. SRL nr.MX/15.11.2006 ce au ca obiect obținerea de producții agricole de către Partenerul Integrator – **SC .X. SRL** - pe suprafețele de teren agricol aflate în administrarea Partenerului Agricol și puse la dispoziție de acesta.

Potrivit contractelor incheiate *“Partenerul agricol pune la dispozitia Partenerului Integrator o suprafata de teren agricol de x ha, propice culturilor agricole [...].Partenerul Integrator executa lucrari premergatoare semanatului si infiinteaza culturi pe aceste terenuri, executand intreaga gama de lucrari conform propriei tehnologii, cu mijloace mecanice, materiale si umane proprii. [...] Partenerului Agricol ii revine sarcina exclusiva de a efectua paza culturilor impotriva furtului, sustragerilor, distrugerilor cauzate de animale, turme de oi, terti, etc, in toate fazele dezvoltarii lor. De asemenea, va semnala Partenerului Integrator, atacurile de boli si daunatori, carente si excese de nutritie, prin rapoarte de necesitate pe care le va duce la cunostinta in timp util Partenerului Integrator.”*

La cap.4 *„Pretul contractului este de x, reprezinta contravaloarea activitatilor Partenerului X [...] Partenerul Integrator va plati pretul contractului in lei la cursul euro la BNR din ziua efectuarii platii, pe baza de factura si situatie de lucrari emise de Partenerul X”.*

Astfel, au fost emise facturile nr..X./28.11.2007 emisa de SC .X. SRL, in valoare de **.X. lei**, nr..X./23.11.2007 emisa de SC .X. SRL, in valoare de **.X. lei**, nr..X. /23.11.2007 emisa de SC .X. SRL, in valoare de **.X. lei**, nr..X./11.12.2007 emisa de Societatea agricola .X., in valoare de **.X. lei**, nr..X./18.12.2008 emisa de SC .X. SRL, in valoare de **.X. lei**.

In Anexa 9 la contestație se regasesc doua hartii A4 nedatate, nestampilate, fara titlu, unde sunt mentionate o serie de parcele cu suprafata aferenta, fara a se consemna ce fel de prestari servicii au fost efectuate, pretul pe unitatea de teren respectiv ha, în bani sau în natură, ce trebuie achitat de societatea contestatoare partenerilor agricoli si fara a se prezenta documente justificative, precum ca prestatia a fost efectuata.

Referitor la existența documentelor justificative impuse de legiuitor ca și condiție pentru acordarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile, prin contestația formulată, societatea **S.C. .X. S.R.L** susține ca în acest caz, *„data fiind natura serviciilor prestate de Colaboratori, contractele in baza caruia acestea au fost furnizate si facturile emise in acest sens de catre acestia sunt suficiente pentru a demonstra natura serviciilor si faptul ca acestea au fost efectiv prestate, intocmirea unei situatii de lucrari nefiind justificata si necesara pentru a sustine deductibilitatea cheltuielilor in cauza”*.

Față de aceste susțineri se reține că trimiterea la contractele de colaborare încheiate cu Colaboratorii nu este de natură a proba justificarea serviciilor, intrucat chiar in aceste contracte se precizeaza la art.4 faptul ca *„Partenerul Integrator va plati pretul contractului in lei la cursul euro la BNR din ziua efectuarii platii, pe baza de factura si situatie de lucrari emise de Partenerul Agricol”*.

3. Se reține că, în Anexa 12 la contestație, societatea a prezentat în susținere Contractul de asistenta juridica incheiat fara numar din data de 01.03.2006, intre Societatea Civila de Avocati .X. si SC .X. .X., unde la art.6 (Alte clauze) se consemneaza ca *“la intelegerea partilor contractul se va extinde si asupra”* SC .X. SRL, precum si la alte societati din grupul neconstituit legal, neprezentand separat un contract de prestari servicii cu Societatea Civila de Avocati .X. prin care sa fie consemnata perioada in care se efectueaza prestatia, in ce a constat efectiv prestatia si tariful de prestatie.

Totodata, societatea a prezentat în susținere si Contractul de consultanta fara numar, incheiat in data de 12.11.2007, intre Cabinet Avocat .X. .X., in calitatea de consultant si **S.C. .X. S.R.L**, in caliatate de client, in care se consemneaza *„Consultantul va asigura urmatoarele servicii: acordarea de consultantii juridice conform ofertei de colaborare care constituie Anexa I la contract, reprezentare si asistenta in instanta, precum [...].Orice solicitare de servicii se va efectua in scris iar in cazuri urgente verbal, urmand a fi confirmata in scris in cel mai scurt timp posibil.”*

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile aferente facturilor nr..X./14.11.2006, nr..X./21.02.2007 si nr. .X./19.09.2007, emise de Societatea civila de avocati .X., in valoare totala de .X. lei si nr..X./02.12.2008, nr..X./02.12.2008 emise de Cabinet Avocat .X. .X. .X., in valoare totala de 3.X. lei.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că societatea nu a prezentat documente care să justifice că serviciile notariale și juridice au fost prestate în scopul obtinerii de venituri impozabile, respectiv rapoarte de activitate pentru asistența juridică, contractele legalizate de notarii publici, acțiunile formulate în instanțele judecătorești referitoare la litigiile societății, situatii în care este precizat timpul normat și tariful pe fiecare serviciu prestat, că serviciile prestate au constat în servicii de notariale si juridice, asistență juridica si notariala, iar în ceea ce privește necesitatea serviciilor nu au fost prezentate solicitarile societatii ce trebuiau formulate in scris.

Referitor la susținerea contestatoarei conform căreia organele de inspectie fiscală ar fi putut verifica modul in care acestia au fost implicati efectiv in actiunile care presupun asistenta juridica de specialitate, intrucat avocatul care reprezinta o societate in fata instantelor judecătorești sunt publice, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile art.10 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

“(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”

și conform prevederilor art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”*

4. Se reține că, în Anexa 13 la contestație, societatea a prezentat în susținere Contractul de prestari servicii nr.X/28.04.2010, unde obiectul acestuia consta in „sonorizare, lumini, DJ in data de 04.05.2010 incepand cu ora 09.00 in locatiile: .X. .X. (1,2,3)”, valoarea fiind de .X. lei pentru care s-a emis factura nr..X./04.05/2010.

Din documentele prezentate reiese că nu au fost prezentate documente din care să rezulte concret în ce au constat aceste servicii și care să facă dovada prestării efective a acestor servicii.

Referitor la sustinerea societatii, potrivit căreia *„data fiind natura serviciului prestat, contractul in baza caruia acesta a fost furnizat si factura emisa*

in acest sens sunt suficiente pentru a demonstra natura serviciilor si faptul ca acestea au fost efective prestate, si ca atare, se justifica deducerea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, prevederile legale in cauza specifica in mod clar care sunt conditiile privind dreptul de deducere a cheltuielilor.

In concluzie, contestatara nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici pe parcursul căii administrative de atac, documente care să justifice necesitatea efectuării respectivelor cheltuieli prin specificul activităților desfășurate, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Astfel, condițiile care trebuie îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a cheltuielilor cu serviciile la calculul profitului impozabil sunt expres prevăzute de dispozițiile legale mai sus citate, respectiv existența contractelor și prestarea efectivă a serviciilor, contribuabilul având obligația să probeze necesitatea efectuării respectivelor servicii pentru desfășurarea activității pe bază de documente probatorii, legea enumerând: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, în funcție de specificul prestării, precum și modul efectiv în care aceste cheltuieli au contribuit la realizarea veniturilor societății.

Mai mult, în practică, momentul la care părțile consimt semnarea contractului, este diferit de momentul prestării efective a serviciilor, motiv pentru care legiuitorul în conținutul pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, a facut distincție între documentele în baza carora se naște raportul juridic, reprezentat de contractul de prestari servicii și documentele în baza carora serviciile sunt prestate în mod efectiv, reprezentate de situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale, în funcție de situația dată.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile cu prestările de servicii în sumă de **.X. lei** (2006 – .X. lei, 2007- .X. lei, 2008- .X. lei, 2009- .X. lei, 2010- .X. lei), pentru care impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru perioada 2006-2007 este in suma de **.X. lei** si pierderea fiscala pentru perioada 2008-2010 este in suma de **.X. lei**, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) **neîntemeiată**, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea*

contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

2. În ceea ce privește cheltuielile în suma de .X. lei aferente serviciilor prestate de SC .X. SRL și SC .X. SRL, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra deductibilității fiscale a cheltuielilor în condițiile în care prin contestație au fost prezentate documente care nu au fost analizate de organele de inspectie fiscală.

În fapt, în perioada 2006-2009, **S.C. .X. S.R.L** a înregistrat următoarele cheltuieli deductibile:

- în baza abonamentului de servicii pentru deratizare și contract nr..X./27.10.2006 au fost emise facturile nr..X./19.03.2007, nr..X./17.04.2007, nr..X./14/05.2007, nr..X./19.06.2007, nr..X./17.09.2007, nr..X./10.04.2009, nr..X./12.05.2009 emise de SC .X. .X. SRL, pentru care organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de **.X. lei**,

- ce fac obiectul facturilor nr..X./05/01/2006, nr..X./06/02/2006, nr..X./03.03.2006, nr..X./07.04.2006, nr..X./07.06.2006, nr..X./05.05.2006, nr..X./05.07.2006, nr..X./07.08.2006, nr..X./08.01.2007, nr..X./26.02.2007, nr..X./06.03.2007, nr..X./03.05.2007, nr..X./03.07.2007, nr..X./03.08.2007, nr..X./17.09.2007, nr..X./03.10.2007, nr..X./06.11.2007, nr..X./28.12.2007, nr..X./07/01/2008, nr..X./05/02/2008, nr..X./03.04.2008, nr..X./08.07.2008 și nr..X./24.11.2008 emise de SC .X. SRL, pentru care organele de inspectie fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de **.X. lei**,

întrucât societatea nu a prezentat rapoarte de activitate și-au alte materiale justificative în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 în vigoare la data emiterii facturilor.

S.C. .X. S.R.L prin contestație susține că în baza contractului nr..X./27.10.2006 și a actelor adiționale, au fost achiziționate servicii de deratizare, dezinsecție și dezinfectie. Aceste servicii au fost consemnate în cadrul „Schemei de lucru deratizare/dezinsecție” și „Schemei de lucru monitorizare/validare” întocmite de acesta cu ocazia efectuării prestațiilor, iar pentru serviciile PSI nu este necesară emiterea de situații de lucrări, având în vedere modul de realizare a acestor servicii care nu implică tarifyare diferită pentru activitățile desfășurate, respectiv prestări servicii în domeniul sănătății, securității în munca și situațiilor de urgență.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“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.”

coroborate cu prevederile pct. 12 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Totodata, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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;”

coroborate cu prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, in vigoare in anul 2006, care precizeaza:

“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 care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică 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.”

Începând cu data de 01.01.2007 se introduce si paragraful:

„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.”

Începând cu data de 01.01.2008, prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, precizeaza:

“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.”

Față de prevederile legale invocate mai sus, se reține că deductibilitatea cheltuielilor cu prestările de servicii se analizează în funcție de datele cuprinse în contractul/contractele de prestări servicii referitoare la prestatori, termene, tarife, valoarea totală a contractului **și pe baza documentelor justificative care atestă prestarea efectivă și necesitatea acestora.**

1. Se reține ca la data de 27.10.2006 **S.C. .X. S.R.L.**, in calitate de beneficiar, a incheiat cu SC .X. SRL, in calitate de prestator, contractul de prestari servicii, care are ca obiect „*efectuarea de catre Prestator de servicii de dezinsectie, deratizare si dezinfectie*”, in valoare de .X. lei+TVA pentru un an platibil in transe lunare egale, contract care se va prelungi pe perioade succesive de 1 an in cazul in care nici una din parti nu isi manifesta dorinta de reziliere.

La dosarul cauzei se mai regasesc si Procesul verbal de custodie Anexa nr.1 la contract nr..X./27.10.2006 si Protocol de executie – Anexa nr.2 la contractul nr..X./27.10.2006.

Conform contractului de prestari servicii nr..X./27.10.2006, SC .X. SRL a emis facturile nr..X./19.03.2007, nr..X./17.04.2007, nr. .X./14/05.2007, nr..X./19.06.2007, nr..X./17.09.2007, nr..X./10.04.2009, nr..X./12.05.2009, pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, intrucat societatea nu a prezentat rapoarte de activitate sau alte materiale justificative in conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea

571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

S.C. .X. S.R.L a prezentat la dosarul cauzei *Schema de lucru deratizare/dezinsectie si Schema de lucru monitorizare/validare* pentru fiecare factura in parte, documente care nu au fost analizate de organele de inspectie fiscala in timpul inspectiei fiscale.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza ca „*echipa de control nu poate lua in considerare documente care au fost intocmite ulterior*”, in conditiile in care acestea prezinta ca data de emitere, fie data facturii fie o data anterioara acesteia.

Insa, potrivit art.213 alin.1 si alin.4 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se mentioneaza:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerea părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”, or organele de inspectie fiscala prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nu s-a pronuntat asupra documentelor prezentate ulterior inspectiei fiscale, prin contestatie.

2. Se retine ca la data de 01.03.1998, **S.C. .X. S.R.L** a incheiat cu SC .X. SRL, Contractul de consultanta si prestari servicii in domeniul securitatii muncii si PSI, unde obiectul contractului este „*activitatea de consulting si prestari servicii in domeniul protectiei muncii si PSI*”, contract care prezinta Actele aditionale din data de 01.06.1999, 01.10.2001 si din data de 04.04.2005. Durata contractului: 01.03.1998 pana la 31.06 a anului in curs si se prelungeste prin negocieri cu acordul de vointa a ambelor parti.

In anexa nr.12 sunt prezenate in copie facturile nr..X./05/01/2006, nr..X./06/02/2006, nr..X./03.03.2006, nr..X./07.04.2006, nr..X./07.06.2006, nr..X./05.05.2006, nr..X./05.07.2006, nr..X./07.08.2006, nr..X./08.01.2007, nr..X./26.02.2007, nr..X./06.03.2007, nr..X./03.05.2007, nr..X./03.07.2007, nr..X./03.08.2007, nr..X./17.09.2007, nr..X./03.10.2007, nr..X./06.11.2007, nr..X./28.12.2007, nr..X./07/01/2008, nr..X./05/02/2008, nr..X./03.04.2008 , nr..X./08.07.2008 si nr..X./24.11.2008 emise de SC .X. SRL, pentru care organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, intrucat societatea nu a prezentat rapoarte de activitate s-au alte materiale justificative pentru a se confirma ca lucrarile au fost executate in conformitate cu

prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, precum si pct.48 Titlu II din HG.44/2004 in vigoare la data emiterii facturilor.

De asemenea, la dosarul cauzei se regaseste si Contractul nr.165/2007 de prestari servicii in domeniul sanatatii, securitatii in munca si situatiilor de urgenta din data de 09.01.2007, care prezinta ca obiect *„activitatea de prestari servicii in domeniul sanatatii, securitatii in munca si situatiilor de urgenta”*, care intra in vigoare cu data de 02.02.2007 pana la data de 31.12.2007 si se prelungeste, sine die.

La dosarul cauzei se afla si Contractul de prestari servicii privind executarea documentatiei de specialitate *„evaluarea riscurilor de accidentare si imbolnavire profesionala”* incheiat cu aceeasi societate, pentru care s-a anexat *„Oferta executare documentatie de specialitate”*.

Din Raportul de inspectie fiscala nr.F-TM .X./21.05.2012 reiese ca organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste documente si nici cu ocazia formularii contestatiei de catre contestatoare, or contractul nr..X./09.01.2007 prevede obligatiile prestatorului care constau in audit al securitatii muncii, identificarea riscurilor la locurile de muncă vulnerabile sau potențial vulnerabile, elaborarea și certificarea instructiunilor de lucru pentru locurile de muncă din cadrul firmei, să efectueze instructajul introductiv general și periodic al personalului firmei, organizează periodic interventia PSI cu personalul firmei, verifică funcționalitatea unităților PSI , etc, pentru care organele de inspectie fiscala nu au verificat daca societatea detine documente care să justifice prestarea efectivă a acestora în scopul obtinerii de venituri impozabile, respectiv regulamentul de organizare și funcționare, regulamentul de ordine interioară, fișele cu instructajul introductiv și periodic al personalului, convențiile pe linie de PM-PSI, etc..

Totodata, se retine faptul ca din Raportul de inspectie fiscala nr.F-TM .X./21.05.2012 valoarea cheltuielilor din facturile prezentate este de .X. lei, ori in anexa nr.57 la acesta rezulta suma de .X. lei, asa cum contesta societatea.

Având în vedere cele de mai sus, se reține ca din actele de inspectie fiscala, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr.F-TM .X./21.05.201, anexele la acesta, Decizia de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, nu rezulta daca au fost sau nu verificate si avute in vedere aspectele sesizate de societatea contestatoare cu privire la serviciile prestate in conditiile in care potrivit, art.7 alin.2 si alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, ***„(2)Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.***

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.”

Potrivit art.94 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare

“(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul sau activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Intrucat la contestatie au fost depuse documente care nu au fost analizate de organele de inspekție fiscala, precum si neconcordanțele dintre constatările organelor de inspekție fiscală, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol si cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”*, se va desființa partial Decizia de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală, pentru acest capăt de cerere reprezentand impozit pe profit in suma de **.X. lei** aferent profitului impozabil, precum si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspekție fiscala nr..X./21.05.2012 pentru pierderea fiscala in suma de **.X. lei** aferenta anilor 2008-2009, urmand ca organele de inspekție fiscala, printr-o alta echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceleași taxe ținând cont de prevederile legale aplicabile în

spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal.

3. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei si TVA aferenta in suma de .X. lei, reprezentand recalcularea costului de productie la nivelul cantitatii totale de grau recoltate, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe cu privire la deductibilitatea acestei cheltuieli si dreptul de deducere a TVA aferente, în condițiile în care societatea contestatoare justifica lipsa cantitatii de .X. kg de grau prin procesul de conditionare conform HG nr.684/2003 fara inasa a prezenta documente justificative, conform prevederilor legale.

In fapt, in data de 29.06.2009, 30.06.2009 si 01.07.2009 se intocmesc notele de predare – receptie cantitative si calitative pentru recolta de grau aferenta anului 2009, pentru cantitatea totala de .X. kg.

S.C. .X. S.R.L. inregistreaza in data de 12.07.2009 cantitatea de .X. kg la valoarea de cost productie de .X. lei si vinde aceasta cantitate, in aceeasi zi, catre SC .X. .X. SRL cu factura fiscala nr..X./12.07.2009 in valoare totala de .X. lei fara TVA.

Intrucat, societatea nu a putut prezenta contractul de prestări servicii in care se prevad condițiile și termenele de depozitare, valoarea inițială a semințelor de consum depozitate, tarifele de depozitare și de prestări de servicii, cantitatea și calitatea produselor depozitate, drepturile și obligațiile părților, in conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din HG.82/2003, in vigoare la data efectuării operatiunilor, pentru diferenta de .X. kg, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu rezulta inregistrarea in gestiunea societatii a produselor reziduale pana la data de 12.07.2009 cand cantitatile de grau au fost livrate, fapt pentru care nu se justifica diferenta cantitativa si costurile aferente acesteia.

Astfel, s-a procedat la recalcularea costurilor de productie la nivelul cantitatii totale de .X. kg, rezultand un cost mediu de 0.X lei/kg (.X. lei /.X. kg) fata de .X. lei/kg inregistrat de societate. Pentru cantitatea livrata de .X. kg, in urma recalcularii costurilor rezultand o valoare deductibila in suma de .X. lei (.X. lei*.X. kg) lei, iar diferenta de .X. lei (.X. lei /kg*.X. kg), a fost redusa din cheltuielile deductibile stabilite de societate, fiind considerate cheltuieli care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile potrivit art.21 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Totodata, minusurile constatate au fost asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata potrivit art.128, alin.4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv s-a calculat o TVA colectata suplimentara de .X. lei.(.X. x 19%)

SC .X. SRL sustine injusta recalculare a costurilor de productie si reducerea cheltuielilor deductibile pentru cantitatea de .X. kg care reprezinta

umiditate si dese siloz si nu grau valorificabil ca atare, intrucat conditionarea este un proces obligatoriu in vederea pastrarii in conditii calitative corespunzatoare, proces care se incadreaza in prevederile Normei tehnice din data de 12.06.2003, publicate in Monitorul oficial nr.444/23.06.2003.

In drept, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la documentele justificative:

- art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

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

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

b) referitor la calculul impozitului pe profit:

- art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

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

- art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

“(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.”

- potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

- art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile in perioada de referinta

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

Față de prevederile legale de mai sus se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Conform acestor prevederi legale, veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza legii contabilității, precum și orice elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

c) în materia taxei pe valoarea adăugată sunt aplicabile prevederile art.128 alin.4 lit.d din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada de referință:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni: [...] d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”

iar potrivit alin.(8) lit.a) – c) al aceluiași articol de lege :

“ a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

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

Potrivit acestor prevederi legale, bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute în mod expres de lege, respectiv bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, activele corporale fixe casate, precum și perisabilitățile, în limitele stipulate prin lege, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca **SC .X. SRL** a înregistrat în contabilitatea societății producția de grau aferentă anului 2009, conform notelor de predare – recepție cantitative și calitative din data de 29.06.2009, 30.06.2009 și 01.07.2009, pentru cantitatea totală de .X. kg. Acestea se regasesc la dosarul cauzei, semnate de gestionarul și laborantul societății și au anexate notele de cântar cu cantitățile de grau obținute în urma

recoltării de pe câmp, pe fiecare mijloc de transport auto în parte, document stampilat de societate.

Organele de inspecție fiscală au constatat din contabilitatea societății că în data de 12.07.2009, se înregistrează în gestiunea contului produse finite cont 345 (produse finite), respectiv recolta de grâu aferentă anului 2009 în cantitate de .X. kg la valoarea de cost de producție de .X. lei.

Aceste operațiuni au fost consemnate în contabilitatea societății prin Nota contabilă .X./12.07.2009 și fișa prin cont 345000 (produse finite grâu) și în fișa de magazie întocmită manual.

În aceeași dată de 12.07.2009 întreaga cantitate de .X. kg se vinde către SC .X. .X. SRL, pentru care s-a întocmit factura fiscală nr..X./12.07.2009 în valoare totală de .X. lei fără TVA, aflată în copie la dosarul cauzei.

O dată cu ieșirea din gestiune se înregistrează ca și cheltuială, costul de producție al cerealelor vândute în sumă de .X. lei, reprezentând cantitatea de .X. kg, prin contul 711 (variația stocurilor) = 345 (produse finite).

Pentru diferența de .X. kg, societatea prezintă două procese verbale de condiționare, PV nr.X și nr.X întocmite în data de **20.07.2009**, or la data întocmirii PV nr.X și nr.X, în gestiunea societății nu mai existau cantitățile de cereale, acestea fiind livrate către SC .X. .X. SRL în data de **12.07.2009**.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în fișa contului 346 (produse reziduale) operațiuni efectuate în contabilitate în luna decembrie 2009, fiind evidențiate numerele de referință nr..X./18.07.2009 cu explicația sparturi grâu în cantitate de .X. și nr.X/23.07.2009 cu explicația sparturi grâu în cantitate de .X. kg, operațiuni întocmite după data livrării cantităților de cereale către SC .X. .X. SRL fără a se face referire la PV nr.24 și nr.28 întocmite în data de 20.07.2009.

În nota explicativă dată de reprezentantul societății se menționează: *“Cantitatea .X. kg este cantitatea rezultată în urma condiționării cantității brute recoltate de .X. kg. Condiționarea este procesul de curățare selectivă a grâului, proces care are loc odată cu trecerea în silozul de cereale, adică păstrarea lor în siloz pentru menținerea unei calități corespunzătoare”*.

Conform HG nr.684/2003 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr.141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, aprobate prin HG nr.82/2003, se stabilesc NORMELE TEHNICE privind determinarea și aplicarea scăzătorilor și perisabilităților pentru semințele de consum depozitate, respectiv:

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

c) condiționare - totalitatea operațiilor tehnologice ce se execută în vederea aducerii semințelor de consum la calitatea corespunzătoare scopului destinat;

1.3. Perioada de gestiune se încheie exclusiv prin cântărire efectivă și emiterea unui act de justificare a gestiunii prin care se acordă scăderile în greutate, conform prezentelor norme tehnice, ajustându-se corespunzător stocul scriptic.

1.4.1. Cauzele care produc scăderile în greutate la semințele de consum se împart, după modul de determinare, în scăzăminte și perisabilități.

1.4.1.1. Scăzămintele se referă la cantitățile de semințe de consum care au înregistrat îmbunătățiri de calitate, prin reducerea umidității și a conținutului de impurități și/sau corpuri străine în perioada de gestiune și se determină prin calcul, aplicându-se formula de calcul specifică.

Scăzămintele se calculează în baza documentelor care atestă oficial atât umiditatea și conținutul de impurități și/sau corpuri străine la intrarea și la ieșirea semințelor de consum în/din gestiune, cât și cantitatea și componența gozurilor rezultate în urma condiționărilor efectuate în perioada de gestiune.”

Mai mult, determinarea scăderilor în greutate ce se produc în timpul păstrării semințelor de consum se calculează ca urmare a reducerii conținutului de impurități și/sau corpuri străine, reducerii umidității și determinării de perisabilități, în baza formulelor de calcul stabilite în prevederea legală mai sus enunțată.

Astfel, aceste procese verbale de condiționare nu prezintă informații care să precizeze care au fost prestațiile efectuate pentru condiționare și locația unde s-a efectuat, trecându-se mențiunea laborant și o semnătură în dreptul mențiunii, nefiind semnate de gestionar, având imprimată stampila societății fără semnatura.

Din Nota explicativă și din PV nr.X și nr.X, nu rezultă dacă operațiunea de condiționare s-a efectuat până la data de 12.07.2009, când cantitățile de cereale erau în proprietatea societății, nu rezultă care au fost operațiunile de condiționare care s-au efectuat până la data livrării, nu rezultă înregistrarea în gestiunea societății a produselor reziduale în cantitate de .X. kg până la data de 12.07.2009 când cantitățile de grau au fost livrate, fapt pentru care nu se justifică diferența cantitativă și costurile aferente acesteia.

Totodată, nu a fost prezentat contractul de prestări de servicii în care se prevăd condițiile și termenele de depozitare, valoarea inițială a semințelor de consum depozitate, tarifele de depozitare și de prestări de servicii, cantitatea și calitatea produselor depozitate, drepturile și obligațiile părților, în conformitate cu prevederile art.44 alin.(3) din HG nr.82/2003, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 141/2002 privind reglementarea depozitării semințelor de consum, regimul certificatelor de depozit pentru acestea și constituirea Fondului de garantare pentru certificatele de depozit și pentru stabilirea contravențiilor și a modului de sancționare a acestora, în vigoare la data efectuării operațiunilor “ *Contractul de prestări de servicii conține condițiile și termenele de depozitare, valoarea inițială*

a semințelor de consum depozitate, tarifele de depozitare și de prestări de servicii, cantitatea și calitatea produselor depozitate, drepturile și obligațiile părților.”

De asemenea, nu s-a făcut dovada printr-un certificat de depozit care este cantitatea și calitatea (greutatea și gradul) determinată de către agenții gradatori autorizați conform legislației în vigoare, numele depozitului, numele deponentului, stampila și semnatura autorizată, potrivit art.43 alin.(1) cu referire la ANEXA 2a) din norme metodologice, aprobate prin HG nr.82/2003.

Mai mult, societatea nu a prezentat documente prin care să se dovedească degradarea calitativă a stocurilor urmare a unor calamități sau alte cauze de forță majoră în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;[...].”

și pct. 42 Titlu II din HG.44/2004 în vigoare la data emiterii facturilor, respectiv:

“42. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia aceste minusuri reprezintă „umiditate și deseuri siloz și nu grauri valorificabile ca atare” și care se încadrează în „prevederile Normei tehnice din 12.06.2003, publicate în Monitorul oficial nr.444/23.06.2003”, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece din analiza textelor de lege aplicabile speței nu reiese intenția legiuitorului de a acorda deductibilitate cheltuielilor pentru care nu există documente justificative „care atestă oficial atât umiditatea și conținutul de

impurități și/sau corpuri străine la intrarea și la ieșirea semințelor de consum în/din gestiune, cât și cantitatea și componența gozurilor rezultate în urma condițiilor efectuate în perioada de gestiune”, precum și scutiri de taxă pe valoarea adăugată în situația constatării unor lipsuri în gestiune.

Astfel, în mod corect organele de inspecție fiscală au recalculat costurile de producție la nivelul cantității totale de .X. kg, rezultând un cost mediu de .X. lei/kg (.X. lei /.X. kg) față de .X. lei/kg înregistrat de societate. Pentru cantitatea livrată de .X. kg, în urma recalculării costurilor rezultă o valoare deductibilă în suma de .X. lei (0. X lei *.X. kg), iar diferența de **.X. lei** (.X. lei /kg*.X. kg), a fost redusă din cheltuielile deductibile stabilite de societate, pentru care s-a calculat TVA colectată în suma de **.X. lei**.

Prin urmare, având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile în sumă de **.X. lei** din anul 2009, pentru care s-a stabilit pierdere fiscală, și TVA în suma de **.X. lei**, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,* să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la veniturile estimate în suma de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată colectată estimată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe cu privire la veniturile estimate și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă veniturilor estimate în condițiile în care societatea nu prezintă documentele constatate lipsă sau reconstituite și nici alte documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, s-a constatat că societatea a întocmit Decizia nr..X./12.01.2009 prin care a alocat serii și numere interne pentru facturile ce urmau a fi emise în cursul anului 2009, specificând la art.2: *„ Facturile emise vor avea seria TMVIT și pentru anul 2009 se alocă o plajă de 100 numere, de la 1 până la 100, numerotarea făcându-se cronologic începând cu nr.1 din plajă anului 2009 până la epuizare”.*

Din verificări a rezultat că pe perioada ianuarie – iunie 2009 nu au fost prezentate, identificate si nici nu se regasesc anulate in arhiva societatii facturile emise cu numerele 4-9,14,19-34 si 37.

Pentru clarificare a fost solicitata administratorului societatii, Nota explicativa, in care se precizeaza „*nemaifiind angajati din perioada respectiva nu se poate raspunde la aceasta intrebare*” si „*din analiza arhivei electronice nu reiese ca s-ar fi emis si alte facturi, decat cele prezentate inspectiei fiscale*”.

Astfel, organele de inspectie fiscala, pentru documentele justificative privind operatiunile producatoare de venituri care nu au fost identificate si pentru care contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora, s-a procedat la estimare conform art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 si pct 65.1 lit.d) din HG nr.1050/2004, respectiv la stabilirea valorii medii a veniturilor evidentiata in contabilitatea societatii pe baza facturilor fiscale emise la intern aferente perioadei ianuarie 2009 – iunie 2009, respectiv pe trim.I si II, in care nu s-au putut identifica facturi fiscale, astfel că pentru facturile neprezentate si neidentificate cu numerele 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14, s-a procedat pe cale de consecinta la calcularea unor venituri suplimentare in suma de .X. lei (.X.), iar pentru perioada aprilie – iunie 2009 in suma de .X. lei (.X.) + (.X.), pentru facturile neprezentate si neidentificate cu numerele 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 si 37.

În același sens s-a procedat și pentru factura neprezentata si neidentificata cu numarul 37, respectiv s-a procedat la calcularea TVA colectata prin estimare in suma de .X. lei (.X.9%), luandu-se ca baza impozabila media veniturilor pe luna iunie 2009 (pentru celelate facturi TVA-ul a fost colectat prin Raportului de inspectie fiscală nr..X./29.07.2011 incheiat de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili – Activitatea de inspectie fiscală).

Prin contestație societatea susține că organele de inspectie fiscala au decis intr-un mod profund nelegal si neintemeiat estimarea bazei de impunere pentru facturile care au fost omise din plaja de numere si ne-emise de catre **SC .X. SRL**, fara ca acestea sa probeze intai existenta acestora si aplicarea prevederilor pct.65.1 lit.d din HG nr.1050/ pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Totodata, contestatoarea susține ca informatiile furnizate prin intermediul Declaratiei 394 privind livrarile si achizițiile din interiorul tarii la nivelul Semestrului I 2009 nu exista clienti care sa fi raportat achizitiile de la **SC .X. SRL** si sa aiba inregistrata valoarea 0, asa cum rezulta din Declaratia 394-neconcordante, anexata la RIF nr..X./29.07.2001 emis de organele de inspectie fiscala din cadrul DGAMC.

Vanzarile efectuate cu aceste facturi trebuiau sa se regaseasca in Declaratia 394, fapt pentru care se considera profund incalcate prevederile art.9 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, privind modul

de verificare fiscală a operațiilor și stabilirea de venituri impozabile suplimentare în cuantum de .X. lei.

Societatea arată că, prevederile Codului fiscal nu precizează obligația de a asigura secvențialitatea numărului facturilor ci doar existența mijloacelor prin care se asigura unicitatea facturilor, respectiv prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la documentele justificative:

- art.1, alin.(1) din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, se precizează:

“(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Precum și ”Norme privind regimul intern de numerotare a facturii” care precizează:

“1. Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate.

2. Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.”

În Anexa nr.4 din aceeași prevedere legală se menționează:

“2. Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.

Annual, se stabilește numărul de la care se va emite prima factură.

În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.”

-art.2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevedere valabilă în anul 2009, prevede:

*“1) **Contabilitatea**, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art. 1, **trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor** cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru*

cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”

Având în vedere prevederile legale enunțate, se reține obligația agentilor economici privind gestionarea și folosirea formularelor cu regim special, respectiv obligația persoanei desemnate, prin decizie internă, care are obligația gestionării numerelor aferente facturilor emise de societate.

Astfel, persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană cu atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate, iar factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial.

Totodată, Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează modul în care are loc evidența contabilă, respectiv cronologic și sistematic.

b) referitor la estimarea bazei de impunere:

- art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:[...]

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.”

Totodată, la pct.65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:
[...]*

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că în cazul în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori

declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, se procedează la estimarea bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute.

Conform OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului

Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

Numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidenței în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție) și/sau folosind date și informații din diverse surse.

După estimarea numărului produselor/serviciilor comercializate/prestate și/sau volumul activității desfășurate se aplică prețul de vânzare practicat pe unitate de produs/serviciu sau volum de activitate, determinându-se astfel venitul brut.

Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidențe contabile cu veniturile determinate, ca urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității.

Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și a stabilirii obligației fiscale.

Metoda poate furniza informații cu privire la sumele încasate și neevidențiate, ca urmare a comercializării bunurilor și prestării serviciilor.”, organele de inspecție fiscală pot stabili baza de impunere în condițiile în care există documente probante, respectiv facturi cu livrări de bunuri emise de societate în perioada ianuarie 2009 – iunie 2009.

c) referitor la taxa pe valoarea adăugată:

- art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

Și conform prevederilor art.155 alin.1 și alin.5 din același act normativ:

“(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. [...]

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;[...]”.

Totodată, potrivit prevederilor art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

[...]

(4) Evidențele prevăzute la alin.(1) - (3) trebuie întocmite și păstrate astfel încât să cuprindă informațiile, documentele și conturile, inclusiv registrul nontransferurilor și registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.”

Conform pct.79 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“79. (1) În sensul art. 156 alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

a) evidențe contabile ale activității sale economice;

b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor de la pct. 76;

c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică;”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar care să cuprindă în mod obligatoriu numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic, să țină evidențe pentru orice operațiune, întocmite în conformitate cu prevederile din norme, respectiv al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică.

Potrivit celor prezentate mai sus se reține că societatea a emis Decizia nr..X./12.01.2009 prin care a alocat serii și numere interne pentru facturile ce urmau a fi emise în cursul anului 2009, iar din verificări a rezultat că pe perioada ianuarie – iunie 2009, nu au fost prezentate sau identificate facturile emise cu numerele 4 - 9, 14, 19 – 34 și 37 iar din Nota explicativă a administratorului societății, se reține „*nemaifiind angajați din perioada respectivă nu se poate raspunde la această întrebare*” și „*din analiza arhivei electronice nu reiese că s-ar fi emis și alte facturi, decât cele prezentate inspecției fiscale*”.

Față de prevederile legale de mai sus și Nota explicativă, se reține că societatea se regăsește în situația în care documentele nu există sau nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de reconstituire a acestora.

Mai mult, sunt aplicabile prevederile OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în ceea ce privește arhivarea documentelor justificative și contabile:

“56. Arhivarea documentelor justificative și contabile se face în conformitate cu prevederile legale și cu următoarele reguli generale:

- *documentele se grupează în dosare, numerotate, șnuruite și parafate;*
- *gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea. În cazul fuziunii sau al lichidării societății, documentele aferente acestei perioade se arhivează separat;*
- *dosarele conținând documente justificative și contabile se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor;*
- *evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență, potrivit legii, în care sunt consemnate dosarele și documentele intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.”* precum și prevederile pct.76 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“76. În sensul art.155 alin.(8) lit.e) din Codul fiscal, facturile emise și primite se pot stoca prin orice metode și în orice loc în următoarele condiții:

a) locul de stocare să se afle pe teritoriul României, cu excepția facturilor transmise și primite prin mijloace electronice, care se pot stoca în orice loc dacă, pe perioada stocării:

- 1. se garantează accesul on-line la datele respective;*
- 2. se garantează autenticitatea sursei și integritatea conținutului facturilor, precum și faptul că acestea sunt lizibile;*
- 3. datele care garantează autenticitatea sursei și integritatea conținutului facturilor sunt de asemenea stocate;*

b) facturile sau conținutul facturilor transmise și primite, în cazul stocării prin mijloace electronice, să fie puse la dispoziția organelor fiscale competente fără nicio întârziere ori de câte ori se solicită acest lucru.”, societatea având obligația

arhivarii facturilor și punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală ori de câte ori se solicita.

Referitor la susținerea contestației conform căreia organele de inspecție fiscală ar fi putut întreprinde alte investigații în gestiunea societății care să susțină existența reală a acelor numere neregăsite în facturile emise de societate, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile art.10 alin.1 și alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(1) Contribuabilul este obligat să coopereze cu organele fiscale în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute.

“(2) Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție.”

și conform prevederilor art.65 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare *“Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere că societatea nu a prezentat facturile neidentificate faptic, nici în original și nici ca urmare a reconstituirii acestora în mod legal au procedat organele de inspecție fiscală la estimare conform prevederilor art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, întocmind Nota de fundamentare așa cum prevede OPANAF nr.3389/2011, privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, respectiv metoda produsului/serviciului și volumului, având în vedere faptul că există documente probante, respectiv facturi cu livrări de bunuri emise de societate în perioada ianuarie 2009 – iunie 2009, stabilind pentru perioada ianuarie – martie 2009, referitor la facturile neprezentate și neidentificate cu numerele 4, 5, 6, 7, 8, 9, 14 s-a procedat pe cale de consecință la calcularea unor venituri suplimentare în suma de .X. lei (.X.), iar pentru perioada aprilie – iunie 2009 în suma de .X. lei (.X.) + (.X.), pentru facturile neprezentate și neidentificate cu numerele 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34 și 37, și pentru perioada iunie 2009 referitor la factura neprezentată și neidentificată cu numărul 37 s-a procedat la calcularea TVA colectată prin estimare în suma de .X. lei (.X.9%), luându-se ca bază impozabilă media veniturilor pe luna iunie 2009.

Astfel, **gestionarea defectuoasă a facturilor din perioada ianuarie-iunie 2009**, care rezultă din documentele anexate la dosarul contestației,

neidentificarea facturilor care fac obiectul prezentei situatii, existenta Deciziei nr..X./12.01.2009, precum si faptul ca **societatea nu a putut justifica modul de utilizare a acestor facturi**, organele de inspectie fiscala in mod legal au estimat veniturile aferente acestor facturi nejustificate si TVA aferenta acestora.

De asemenea, referitor la argumentul conform căruia prevederile Codului fiscal nu precizeaza obligatia societății de a asigura secvențialitatea numarului facturilor emise ci doar existenta acelor mijloace prin care se asigura unicitatea facturilor in care sunt consemnate operatiunile impozabile realizate nu poate fi reținut întrucât secvențialitatea numarului facturilor emise este cea care asigură unicitatea facturilor, legiuitorul chiar dacă nu a menționat expres noțiunea “*secvențialitate*” a precizat la art.155 alin.5 lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, “*numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic*” de unde reiese că nu pot exista în cazul facturilor emise două numere identice în aceeași serie de numere alocată.

Referitor la afirmația societatii conform căreia din informatiile furnizate prin Declaratia 394 privind livrarile si achizitiile din interiorul tarii la nivelul Semestrului I 2009 nu exista clienti care sa fi raportat achizitii de la societate, iar aceasta sa aiba inscrisa valoarea „0”, asa cum rezulta din "*Declaratia 394-neconcordante*" prezentată în Anexa 15 la contestație, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin Dispoziția nr.X/29.07.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală, se precizează: “*în urma verificării efectuate cât și din analiza Raportului privind situația neconcordanțelor rezultate din declarația cod 394, privind achizițiile și livrările efectuate pe teritoriul national de persoane înregistrate în scopuri de TVA, echipa de control a identificat neconcordanțe, de tipul:*

- baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de un contribuabil în lista livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii efectuate, diferă de baza impozabilă și TVA aferentă, declarate de contribuabilul beneficiar al livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii și invers.”, care se referă și la perioada semestrul I 2009, precum și faptul că un contribuabil declarat ca fiind furnizor/beneficiar al livrării de bunuri/prestării de servicii nu a declarat nicio livrare/prestare de servicii/achiziție de la primul contribuabil, retinere care se regaseste in Decizia nr..X./20.02.2012 emisa de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor cu privire la contestatia societatii nr.X/13.10.2011.

Prin Dispoziția nr..X./29.07.2011 privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală, s-a dispus măsura depunerii noilor declarații informative completate corect care vor înlocui declarațiile informative depuse inițial.

Având în vedere cele precizate în prezenta decizie și în temeiul art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

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

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nesusținută cu documente privind veniturile suplimentare în suma totală de .X. lei și TVA colectată prin estimare în suma de .X. lei.

5. Referitor la cheltuielile în sumă de .X. lei aferente achiziționării produselor agricole de la diverse persoane fizice, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli în condițiile în care societatea nu deține documente justificative potrivit legii .

În fapt, SC .X. SRL a înregistrat în perioada iunie 2006-martie 2011 – achiziții de grau de consum de la persoane fizice, astfel:

- 26.06.2006 – 31.12.2006, în cantitate de .X. to cu o valoare totală de .X. lei din care pe trim II în valoare de .X. lei, trim III în valoare de .X. lei, trim IV în valoare de .X. lei,

- ianuarie 2008 – decembrie 2008, în cantitate de .X. to cu o valoare totală de .X. lei din care pe trim I în valoare de .X. lei, trim II în valoare de .X. lei, trim III în valoare de .X. lei, trim IV în valoare de .X. lei,

- ianuarie – martie 2011, în cantitate de .X. to cu o valoare totală de .X. lei, pe baza de contract încheiat între cele două părți, nota de cântar și nota de recepție împreună cu buletinul calitativ al produselor achiziționate, înregistrarea în contabilitate făcându-se pe baza contractului și a recepției efectuate în contul 301 (materii prime) după care la vânzare se trece în contul 371 (marfuri) și-au în contul 601 (cheltuieli cu materiile prime) pentru macinis.

Aprovizionarea cu grau de consum de la producătorii agricoli persoane fizice s-a făcut fără a avea la baza *Borderou de achiziție ca documente justificative cu regim special de înregistrare în gestiunea și contabilitatea societății*, a produselor luate de la producătorii agricoli persoane fizice potrivit OMFP nr.1.027/2006 privind aplicarea prevederilor art.3 alin.(3) din OUG nr.12/2006, pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli în suma totală de .X. lei nu sunt deductibile fiscal, întrucât societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiilor de achiziție a produselor agricole de la diverse persoane fizice.

În baza art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile aferente produselor luate de la producătorii agricoli persoane fizice și înregistrate în contabilitate o dată cu vânzarea sau darea în consum a produselor respective, în valoare de .X. lei

Prin contestația formulată, **SC .X. SRL** susține că „*achiziția graului de la persoanele fizice s-a efectuat în baza următoarelor documente: contract de achiziție, nota de cântar și buletin calitativ și nota de intrare – receptie, [...] iar ieșirea din gestiune în vederea macinării s-a efectuat în baza bonului de consum.*”, și „*[...] în urma procesării graului achiziționat de la persoane fizice se obțin produse finite, deci se realizează venituri impozabile*”.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează următoarele:

” (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;” și

pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări: “*44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.*”.

La art.3 alin.2 și alin.3 din OUG nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, se precizează:

„(2) *Vânzarea cerealelor de către producătorii agricoli, pe piața internă sau la export, se realizează pe baza contractelor de vânzare-cumpărare încheiate și a facturilor fiscale, în cazul producătorilor agricoli persoane juridice, iar în cazul producătorilor agricoli persoane fizice, pe baza contractelor de vânzare-cumpărare și a borderourilor de achiziții cu regim special personalizate prin imprimarea datelor de identificare pentru fiecare utilizator.*

(3) *Modelul formularelor borderourilor de achiziții cu regim special prevăzute la alin. (2) și normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice, la propunerea ministrului agriculturii, pădurilor și dezvoltării rurale, în termen de 30 de zile de la data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență.*”, iar în OMFP nr.1027/2006 privind aplicarea prevederilor art.3 alin.(3) din OUG nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale, se stabilește conform art.1 “*[...] modelul formularului*

specific cu regim special privind activitatea financiară și contabilă și normele privind întocmirea și utilizarea acestuia, prevăzute în anexele nr. 1 și 2, care fac parte integrantă din prezentul ordin.”, cod **14-4-13/c.**

Formularul:

1. Servește ca:

- document de înregistrare în gestiune a produselor cumpărate;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii produselor cumpărate.

2. Se întocmește în 3 exemplare de către delegatul cumpărătorului, care achiziționează cereale de la producătorii individuali persoane fizice, în momentul achiziției.

Se semnează de persoana care face achizițiile respective și de gestionarul care primește marfa.

3. Circulă:

- la gestiune, pentru semnarea de primire a produselor și întocmirea Notei de recepție și constatare de diferențe (exemplarele 1 și 2);
- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
- rămâne în carnet (exemplarul 2);
- la vânzătorul cerealelor (exemplarul 3).

4. Se arhivează:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
- la delegatul achizitor (exemplarul 2).”

Conform textelor de lege sus invocate, se reține că legiuitorul a condiționat caracterul deductibil al cheltuielilor efectuate cu achiziția de cereale și produse procesate din cereale de la persoane fizice, de existența documentelor justificative care să ateste că achiziția în cauză a fost executată, respectiv *Borderou de achiziție*.

În cazul în speta, din coroborarea textelor de lege mai sus citate se reține că în materia impozitului pe profit legiuitorul a prevăzut ca sunt deductibile cheltuielile referitoare la achiziția de cereale și produse procesate din cereale de la persoane fizice dacă realitatea operațiunii de achiziție se poate justifica în orice moment, prin reflectarea acestora în contabilitate pe baza de documente justificative, respectiv borderourile de achiziție care reprezintă document justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii produselor cumpărate, document care trebuie să îndeplinească condițiile impuse de legislația în vigoare.

Astfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin documente legale, corect întocmite.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului

impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formular, completate în mod corect.

În Anexa nr.16 la contestatie, societatea prezinta in sustinere urmatoarele documente :

- Borderou achizitii grau persoane fizice-format electronic dupa contract nr..X. din data de 29.12.2006 pentru furnizor .X., cantitatea de .X. kg in valoare de .X. lei, borderou de achizitie nr..X./29.12.2006 **cod 14-4-13/b** pentru aceeasi operatiune, Nota de receptie si constatare diferente nr..X./29.12.2006 – format electronic, pentru aceeasi operatiune, contract de achizitie grau nr..X./29.12.2006 incheiat intre SC .X. SRL si persoana fizica .X., pentru cantitatea fizica de .X. kg , respectiv cantitatea de kg grau STAS /68, in valoare de .X. lei, si 11 Note de predare-receptie grau in cantitate totala de X kg,
- Borderou achizitii grau persoane fizice-format electronic dupa contract nr..X./11.01.2008 pentru furnizor .X., cantitatea de .X. kg in valoare de lei, nr..X./24.01.2008 pentru furnizor .X., cantitatea de 110 kg in valoare de X lei, nr.X/29.01.2008 pentru furnizor X, cantitatea de X kg in valoare de X lei, borderou de achizitie nr.X/11.01.2008 **cod 14-4-13/b** pentru grau achizitionat de la persoana fizica X, Nota de receptie si constatare diferente nr.X/11.01.2008 – format electronic, pentru grau achizitionat de la persoana fizica X, contract de achizitie grau nr..X./11.01.2008 incheiat intre SC .X. SRL si persoana fizica X, pentru cantitatea fizica de .X. kg , respectiv cantitatea de X kg grau STAS 813/68, in valoare de X lei, si 14 Note de predare-receptie grau nr..X.-X.

Fata de cele prezentate de societatea contestatoare rezulta ca achizitia de cereale de la persoane fizice s-a efectuat fara *Borderou de achizitie 14-4-13/c* ca document justificativ cu regim special, cerinta minimala prevazuta la art. 3 din OUG nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale si OUG nr.1027/2006 privind aplicarea prevederilor art.3 alin.(3) din OUG nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale.

De asemenea, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicată

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

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

Totodată, susținerea contestatoarei potrivit careia *“achizitia graului de la persoane fizice s-a efectuat in baza urmatoarelor documente: contract de achizitie, nota de cantar si buletin calitativ si nota de intrare-receptie [...], iar iesirea din gestiune in vederea macinarii s-a efectuat in baza bonului de consum”*, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece nu au fost respectate prevederile anexei nr.1 si 2 din OUG nr.1027/2006 privind aplicarea prevederilor art.3 alin.(3) din OUG nr.12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale.

Fata de conținutul minimal, obligatoriu de informații al formularului *“borderou de achizitie”* lipsesc date privind, suma plătită, semnătura de primire a sumei, semnătura gestionarului, semnătura delegatului cumparatorului, seria si numarul borderoului cu regim special, date privind expeditia – numele si prenumele delegatului cumparatorului, societatea intocmind in mod eronat borderoul de achizitie cu **cod 14-4-13/b**.

Nici susținerile contestatoarei privind faptul că *„in urma procesarii graului achizitionat de la persoane fizice se obtin produse finite, deci se realizeaza venituri impozabile, credem ca sunt satisfacute conditiile de fond pentru deducerea cheltuielilor aferente si ca, in baza art.11 alin.1 din Codul fiscal care instituie principiul prevalentei substantei economice a tranzactiilor asupra formei acestora, cheltuielile in cauza trebuie tratate ca cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit. Totodata, apreciem ca sunt respectate si prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal”*, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât documentele care au fost prezentate organelor de inspecție fiscală in timpul inspectiei fiscale, cat si in solutionarea contestatiei nu respectă legislatia în vigoare.

Potrivit celor de mai sus simpla înregistrare în contabilitate a unor borderouri de achizitie **cod 14-4-13/b**, nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile, legea fiscală prevăzând faptul că pentru înscrisurile care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ nu se admite deducerea cheltuielilor care concură direct la calculul impozitului pe profit.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile efectuate de societate privind achizitia de cereale în sumă de **.X. lei** (2006 – .X. lei, 2008- .X. lei, 2011- .X. lei), pentru care impozitul pe profit stabilit suplimentar pentru anul 2006 este in suma de **.X. lei** si pierderea fiscala pentru perioada 2008 si 2011 este in suma de **.X. lei**, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.1 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din

O.P.A.N.A.F nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

6. Referitor la cheltuielile în suma de .X. lei și TVA în sumă de .X. lei aferente achizitiei de cereale de la SC .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în condițiile în care facturile nu sunt completate cu toate elementele obligatorii prevăzute de lege, iar datele din documentele justificative anexate acestor facturi, respectiv din avizele de însoțire a mărfii, nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare și nu conțin toate elementele menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

În fapt, SC .X. SRL în lunile februarie și martie 2011 a efectuat achiziții de cereale de la furnizorul SC .X. SRL cu sediul și domiciliul fiscal în .X., str. .X. nr.1-3 jud..X., în valoare totală de .X. lei și TVA în suma de .X. lei, achiziții justificate cu facturi fiscale care nu conțin informațiile obligatorii prevăzute de lege, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA al societății cumpărătoare este incorect.

Prin Procesul Verbal înregistrat la DGFP .X., sub nr..X./30.12.2011, organele de inspecție fiscală din cadrul AIF .X. au constatat că SC .X. SRL s-a sustras de la efectuarea verificărilor fiscale și de la verificarea modului de proveniență a cerealelor care au făcut obiectul livrărilor către SC .X. SRL, precum și faptul că societatea nu funcționează la domiciliul fiscal din .X., astfel considerând că cerealele achiziționate au provenit de la un contribuabil inactiv, respectiv SC .X. SRL, care a fost furnizorul societății SC .X. SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile aferente achizițiilor de grau în suma de .X. lei și TVA în suma de .X. lei care nu au la baza documente justificative în care se furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare (lipsa codului fiscal al beneficiarului), așa cum prevede pct. 2 și 3 din Norme Metodologice aprobate de OMEF nr.3512/2008, art.21 alin.(4) lit.f) coroborat cu prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.146 alin.1) lit.a) și art. 145 alin.1 și alin. (8) lit. a) și b) (în prezent art. 155 alin. (5) lit. b) și c)) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct.72 alin.(3) lit.c), cap. VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG. 44/ 2004 modificată, Decizia V/2007 emisă de ÎNALTA

CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Societatea contestatoare susține că achiziția graului s-a efectuat pe baza contractelor nr..X./18.02.2011 și nr..X./24.02.2001, facturi de achiziție ce sunt însoțite de avize de însoțire a marfii și note de cântărire pentru fiecare aviz și pe care sunt înscrise mijloacele de transport. În baza acestora a fost întocmită nota de intrare-recepție și s-a încărcat gestiunea cu cantitățile respective, iar pe măsura desfășurării procesului de macinare s-a descărcat gestiunea conform bonurilor de consum.

Totodată, societatea susține că achiziția de cereale a avut loc efectiv și a contribuit la obținerea de produse finite, deci la realizarea de venituri impozabile, respectându-se prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal și art.11 alin.1 din Codul fiscal care instituie principiul prevalenței substanței economice a tranzacțiilor asupra formei acestora.

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

a) referitor la documentele justificative

- art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată,

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

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

- pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevăzute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, text în vigoare începând cu data de 01.01.2011:

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

- *denumirea documentului;*
- *denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- *numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- *menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- *conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- *datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de*

control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Astfel, conform prevederilor menționate, se reține că documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să cuprindă elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate, respectiv unul din elementele principale fiind codul unic de înregistrare al societății comerciale.

b) referitor la cheltuielile deductibile

- art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„(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;” și

pct.44 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se fac următoarele precizări:

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

Conform prevederilor menționate, se reține că în contabilitate se înregistrează cheltuieli care au la bază documente justificative, potrivit legii, prin care se face dovada efectuării operațiunilor.

c) referitor la taxa pe valoarea adăugată

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

“(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;”

coroborate cu pct.46 alin.1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare :

“ 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.”.

Informațiile pe care trebuie să le cuprindă în mod obligatoriu factura sunt prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se specifică :

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

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

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;(...).”

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

„(3) Potrivit prevederilor art. 155 alin. (5) lit. b) și c) din Codul fiscal:

[...] c) în cazul în care factura este emisă ulterior datei livrării/prestării sau a încasării unui avans, pe factură se va menționa atât data emiterii facturii, cât și data livrării/prestării sau a încasării unui avans;”.

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că prima condiție care trebuie îndeplinită pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este ca societatea să dețină pentru taxa datorată sau achitată aferentă serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul

fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că factura fiscală trebuie să conțină în mod obligatoriu o serie de informații, printre care și codul de înregistrare în scopuri de TVA prevăzut la art.153 din Codul fiscal al cumpărătorului de bunuri sau servicii.

De asemenea, potrivit prevederilor stipulate la art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

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

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct.72 alin.(7) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

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

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, în situațiile în care se efectuează mai multe livrări separate de bunuri către același client, iar faptul generator al taxei ia naștere într-o perioadă ce nu depășește o lună calendaristică, se poate întocmi o factura centralizatoare, la care să fie anexate toate documentele emise la data livrării de bunuri.

Totodată, în speță, învederăm prevederile stipulate la art.3 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor, potrivit cărora:

“(1) În situațiile în care bunurile circulă fără să fie însoțite de factură, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de însoțire a mărfii, cu excepțiile prevăzute expres de reglementările legale în vigoare.

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

precum și cele stipulate la pct.2 din Anexa nr.3 din același act normativ, care precizează: “[...] În situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.”

Conform acestor prevederi legale, în situațiile în care bunurile sunt transportate fără să fie însoțite de factură, respectiv factura nu se întocmește în momentul livrării bunurilor, documentul utilizat care însoțește bunurile pe perioada transportului este avizul de însoțire a mărfii, care trebuie să conțină un minim de informații, să fie întocmit și utilizat potrivit prevederilor stipulate la Anexa nr.2 din ordin, și anume:

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

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

Este formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;
- document de primire în gestiune, după caz.

2. Se întocmește, în două sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale societății.

În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități, dispersate teritorial, avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură".

Pe avizul de însoțire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți".

În celelalte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

3. *Circulă, după caz:*

- *la furnizor:*
 - *la delegatul unității care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire;*
 - *la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităților livrate în evidențele acestuia și pentru întocmirea facturii;*
 - *la compartimentul financiar-contabil;*
- *la cumpărător:*
 - *la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor;*
 - *la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia;*
 - *la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică.*

4. *Se arhivează, după caz:*

- *la furnizor:*
 - *la compartimentul desfacere;*
 - *la compartimentul financiar-contabil;*
- *la cumpărător:*
 - *la compartimentul financiar-contabil.”*

Totodată, se reține că în vederea corelării documentelor de livrare cu factura, în formularul de factură trebuie să fie înscrise numărul și data avizului de însoțire a mărfii.

De asemenea, se reține că avizul de însoțire a mărfii este documentul care justifică cantitatea de marfă livrată de către furnizor, respectiv cantitatea ce intră în magazia, depozitul, respectiv gestiunea societății cumpărătoare după efectuarea recepției, ce stă la baza întocmirii facturii.

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege mai sus citate, se reține că pentru înregistrarea cheltuielilor deductibile și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice aceste drepturi cu exemplarul original al facturii centralizate emise pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, factură care trebuie să cuprindă toate informațiile obligatorii expres stipulate de prevederile legale în materie citate mai sus și care, după caz, să fie însoțită de toate documentele emise la data livrării de bunuri, respectiv de avizele de însoțire a mărfii, al căror conținut minim obligatoriu să fie în conformitate cu dispozițiile legale.

Mai mult, se reține faptul că prin Decizia V din 15.01.2007 a Secțiilor Unite ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, dată în aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art.21 alin.(4) lit.f) și art.145 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru identitate de rațiuni și fiind dată și în aplicarea dispozițiilor art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, instanța s-a pronunțat asupra bazei impozabile care contribuie la determinarea impozitului pe profit și dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturi care nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deductibilitatea cheltuielilor și deducerea taxei pe valoarea adăugată, în sensul că **“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.”**

Astfel, se reține în cauză, faptul că pentru exercitarea deductibilității cheltuielilor și dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrise în facturile primite de la furnizori este obligatorie verificarea condițiilor impuse de lege privind modul de completare a facturilor (documentelor), respectiv îndeplinirea condițiilor privind întocmirea documentelor justificative în baza cărora are loc deducerea cheltuielilor și dreptul de deducere a TVA.

Se reține că **SC .X. SRL** deține codul de înregistrare fiscală **.X., nu .X..**

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./21.05.2012 se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada februarie-martie 2011, **SC .X. SRL** a înregistrat cheltuieli deductibile în suma de .X. lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei în baza unui număr de 6 facturi de achiziție cereale emise de SC .X. SRL.

Totodată, se reține că **SC .X. SRL** prezintă contractele de vânzare-cumpărare nr..X./18.02.2011 și nr..X./24.02.2011 încheiate între SC .X. SRL în calitate de vânzător și **SC .X. SRL** în calitate de cumpărător, pentru cantitate totală de X tone de grau din recolta anului 2010, în condițiile în care facturile prezentate cumulează X tone.

Mai mult, prin contract, se stipulează:

„Livrarea marfurilor ce face obiectul prezentului contract se va face esalonat, în baza comenzilor acceptate de către cumpărător.

Livrarea, respectiv receptia marfii se va face la depozitul cumpărătorului, în baza unui proces verbal de predare/primire semnat de ambele părți și a documentului de proveniență a produselor/marfurilor. [...]”, documente justificative care nu au fost prezentate în susținerea contestației.

De asemenea, se reține că organele de inspecție fiscală au întocmit anexe la raportul de inspecție fiscală în care au prezentat situația detaliată a deficiențelor privind livrarea, recepția și facturarea bunurilor achiziționate și au consemnat în raportul de inspecție fiscală cu titlu de exemplificare aceste deficiențe, cum ar fi:

1) Factura nr..X./23.02.2011, în valoare de .X. lei , TVA în suma de 85.570 lei, emisă de către SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO .X. care nu aparține SC .X. SRL, și nici nu se consemnează în factura datele în care au fost efectuate livrarile anterioare, având în vedere că factura este emisă ulterior datei de livrare a cerealelor. Exemplu, livrarea de grau în data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011, livrarea de grau în data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011, Anexele nr. 161,162,163.

2) Factura nr..X./25.02.2011, în valoare de .X. lei, TVA în suma de .X. lei, emisă de către SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO .X. care nu aparține SC .X. SRL, și nici nu se consemnează în factura datele în care au fost efectuate livrarile anterioare, având în vedere că factura este emisă ulterior datei de livrare a cerealelor. Anexa 164. Exemplu, livrarea de grau în data de 23.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./23.02.2011, livrarea de grau în data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011, Anexele nr 165,166.

3) Factura nr..X./25.02.2011, în valoare de .X. lei, TVA în suma de .X. lei, emisă de către SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO .X. care nu aparține SC .X. SRL, și nici nu se consemnează în factura datele în care au fost efectuate livrarile anterioare, având în vedere că factura este emisă ulterior datei de livrare a cerealelor. Exemplu, livrarea de grau în data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011, livrarea de grau în data de 22.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./22.02.2011. Anexele nr 167,168,169.

Mentionăm că mijloacele de transport sunt consemnate pe fiecare aviz de expeditie a marfii.

4) Factura nr..X./25.02.2011, în valoare de .X. lei, TVA în suma de .X. lei, emisă de către SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO .X. care nu aparține SC .X. SRL, și nici nu se consemnează în factura datele în care au fost efectuate livrarile anterioare, având în vedere că factura este emisă ulterior datei de livrare a cerealelor. Anexa 170.

Exemplu, livrarea de grau în data de 24.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./24.02.2011, livrarea de grau în data de 24.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./24.02.2011. Anexele nr Anexele 171, 172.

5) Factura nr..X./02.03.2011, în valoare de .X. lei, TVA în suma de .X. lei, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO .X. care nu aparține SC .X. SRL, și nici nu se consemnează în factura datele în care au fost efectuate livrarile anterioare, având în vedere că factura este emisă ulterior datei de livrare a cerealelor. Anexa 173.

Exemplu, livrarea de grau in data de 25.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./25.02.2011, livrarea de grau in data de 28.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./28.02.2011. Anexele nr 174,175.

6) Factura nr..X./02.03.2011, in valoare de .X. lei, TVA in suma de 41.742 lei, emisa de catre SC .X. SRL, are consemnat la rubrica cumparator un cod fiscal RO .X. care nu apartine SC .X. SRL, si nici nu se consemneaza in factura datele in care au fost efectuate livrarile anterioare, avand in vedere ca factura este emisa ulterior datei de livrare a cerealelor. Anexa 176. Exemplu, livrarea de grau in data de 28.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./28.02.2011, livrarea de grau in data de 28.02.2011 cu avizul de expeditie nr..X./28.02.2011. Anexele nr 177,178.

Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în raportul de inspecție fiscală, facturile și avizele de însoțire a mărfii anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale citate, se reține că facturile în baza cărora societatea și-a înregistrat cheltuieli deductibile și și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată sunt facturi centralizatoare, emise pentru mai multe livrări separate de cereale, prin urmare, aceste facturi trebuiau să fie însoțite de toate documentele emise la data livrării de bunuri, și anume de avizele de însoțire a mărfii, al căror conținut minim obligatoriu trebuia să fie, de asemenea, în conformitate cu dispozițiile legale.

De asemenea, se reține că, potrivit prevederilor citate mai sus, în vederea corelării documentelor emise în speță, în facturi trebuiau să fie înscrise numărul și data avizului de însoțire a mărfii, rațiunea acestei dispoziții constând în faptul că una din informațiile obligatorii ce trebuie înscrisă în facturi este "*cantitatea*" bunurilor livrate, or înscrierea în facturi a unei cantități de cereale mai mare decât capacitatea mijlocului de transport menționat în acestea conduce în mod automat la necesitatea justificării cantității cu documentele ce însoțesc transporturile de cereale efectuate.

Mai mult, avizele de insotire trebuie sa contina mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

Totodată, se reține că, față de constatările organelor de inspecție fiscală, societatea, prin contestația formulată, susține că „*facturile de achizitie sunt insotite de avize de insotire a marfii (pe care este mentionat corect codul de identificare fiscala al societatii, respectiv .X.) si note de cantarire pentru fiecare aviz, documente pe care sunt inscrise mijloacele de transport aferente.[...] achizitia de cereale a avut efectiv loc si a contribuit la obtinerea de produse finite, deci la realizarea de venituri impozabile. Ca atare, consideram ca cheltuielile aferente achizitiei de grau respecta prevederile art.21 alin.1 din Codul fiscal*”, astfel încât lipsa conformității lor cu prevederile financiar-contabile nu înlătură deductibilitatea cheltuielilor și a dreptul de deducere al TVA, întrucât, „*sunt*

satisfacute condițiile de fond pentru deducerea cheltuielilor aferente și ca în baza art.11 alin.1 din Codul fiscal care instituie principiul prevalenței substanței economice a tranzacțiilor asupra formei acestora, cheltuielile în cauză trebuie tratate ca deductibile la calculul impozitului pe profit, impunerea acestora fiind în contradicție cu principiul stabilit de jurisprudența comunitară, precum și faptul că pentru încălcarea conținutului minim obligatoriu al acestor acte, prevăzut de O.M.F.P. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile și OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, legislația contabilă (Legea contabilității nr.82/1991) prevede sancțiuni proprii, contravenționale.

Referitor la argumentul societății contestatăre cu privire la realitatea economică a operațiunilor derulate, respectiv a achizițiilor de cereale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că, potrivit prevederilor legii fiscale, legiuitorul condiționează acordarea deductibilității cheltuielilor și acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințele de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența deductibilității cheltuielilor și dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia, neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, ducând la pierderea deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Față de aceste susțineri ale contestatarii, se reține că pentru exercitarea deductibilității cheltuielilor și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate, persoana impozabilă trebuie să dețină documente justificative, respectiv o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, însă, în cazurile particulare cum ar fi situațiile în care, în cursul unei luni calendaristice furnizorul efectuează către același client mai multe livrări separate de bunuri, livrări ce nu sunt însoțite pe parcursul transportului de factură ci de avizele de însoțire a mărfii, se reține că, în speță, devin incidente totodată și prevederile stipulate la art.155 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile stipulate la pct.72 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cu cele stipulate în Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, citate mai sus, respectiv prevederile referitoare la întocmirea de facturi centralizatoare și condițiile pe care trebuie să le îndeplinească acestea.

Astfel, se reține că societatea contestatăre s-a limitat la invocarea prevederilor stipulate la 21 alin.1 din Codul fiscal, respectiv „*Pentru determinarea*

profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.” în condițiile în care, în speță, este vorba despre facturi centralizatoare, emise pentru mai multe livrări separate de cereale, or, așa cum s-a precizat mai sus, aceste facturi trebuie să fie însoțite de toate documentele emise la data livrării de bunuri, și anume de avizele de însoțire a mărfii, al căror conținut minim obligatoriu trebuia să fie în conformitate cu dispozițiile legale, iar în vederea corelării acestora, facturile trebuia să cuprindă mențiuni cu privire la numărul și data avizului de însoțire a mărfii.

Totodată, se reține că, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la înscrierea unui alt cod fiscal ce nu aparține lui **SC .X. SRL**, contestatara nu aduce niciun argument în susținere și mai mult nu înțelege nici să facă dovada deținerii acestora, respectiv să le anexe la contestație, intrucat contestatara avea posibilitatea de a solicita furnizorului corectarea facturilor în cauză, pe perioada desfășurării controlului fiscal, conform prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.01.2011, potrivit căror :

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

[...]

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

și ale pct. 81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada desfășurării inspecției fiscale, care precizează:

„(3) Organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării inspecției fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator în conformitate cu art.159 din Codul fiscal. Furnizorul/Prestatorul are dreptul să aplice prevederile art.159 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informații din factură care sunt obligatorii potrivit art.155 alin.(5) din Codul fiscal, care au fost omise sau înscrise eronat, dar care nu sunt de natură să modifice baza de

impozitare și/sau taxa aferentă operațiunilor ori nu modifică regimul fiscal al operațiunii facturate inițial, chiar dacă a fost supus unei inspecții fiscale. Această factură va fi atașată facturii inițiale, fără să genereze înregistrări în decontul de taxă al perioadei fiscale în care se operează corecția, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, în cazul în care documentele, respectiv facturile, verificate ca urmare a inspecției fiscale, aferente achizițiilor, nu conțin toate informațiile prevăzute de legea fiscală și/sau conțin informații incorecte, organele de inspecție fiscală vor permite deducerea taxei pe valoarea numai *dacă* pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art.159 din Codul fiscal, or din analiza documentelor anexate la dosarul contestației, nu rezultă că societatea, în timpul desfășurării inspecției fiscale, a procedat la corectarea facturilor în cauză, pentru ca, prin deținerea și prezentarea noilor facturi corecte, organele de inspecție fiscală să facă aplicațiunea prevederilor pct.81² alin.(3) din Normele metodologice de aplicare a art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, chiar dacă societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală noile facturi care să conțină informațiile corecte, aceasta avea posibilitatea ca, în susținerea contestației, să le depună, pentru a certifica faptul că pe perioada desfășurării inspecției fiscale a procedat la corectarea facturilor care conțineau informații incorecte.

Prin urmare, susținerile contestatarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că nu sunt de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală și nici să releve o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în materie în vigoare la data efectuării operațiunilor, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat **SC .X. SRL** deductibilitate cheltuielilor în suma de .X. lei și drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în 4 facturi de achiziție cereale emise SC .X. SRL - întrucât documente justificative nu furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, respectiv nu conțin minimul obligatoriu de informații prevăzut de normele legale în vigoare, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, care prevede: “11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.F-TM .X./21.05.2012 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-TM .X./21.05.2012, în ceea ce privește pierderea fiscală aferentă anului 2011 în suma de .X. lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar de plată.

7. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei aferentă facturii nr..X./31.07.2009 emisă de SC .X. .X. SRL, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestatilor de servicii în agricultură în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză din punct de vedere fiscal a condițiilor privind exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, nu a fost acceptată la deducere TVA în sumă de .X. lei din factura fiscală nr..X./31.07.2009 emisă de SC .X. .X. SRL pe motiv că societatea nu a prezentat un contract de prestări servicii în care să se consemneze lucrările de executat, termene de execuție, tarife de prestat etc, și fără ca situațiile de lucru să fie semnate de ambele părți în vederea justificării prestației și acceptate de beneficiar, potrivit prevederilor art.134¹ alin.(4) în vigoare la acea dată, în prezent alin.(7), coroborate cu art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatoarea susține că „*in mod eronat i s-a refuzat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de servicii agricole, având în vedere că acestea contribuie la serviciile taxabile realizate de societate, respectiv producția de cereale în scopul revanzării, fiind astfel întrunite și condițiile art.145 alin.2 lit.a, coroborat cu art.146 alin.1 lit.a și art.155 alin.5 din Codul fiscal”.*

În drept, conform art.145 alin.1 și alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Iar conform art.146 alin.1 lit.a) din același act normativ :

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

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

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

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

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, 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. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Totodată, potrivit prevederilor art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

b) data emiterii facturii;

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

[...]

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

[...]

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

[...]

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

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

[...]

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Potrivit actelor normative mai sus invocate se reține că pentru neacordarea dreptului de deducere nu este suficientă simpla constatare a faptului că societatea nu a prezentat un contract de prestari servicii in care sa se consemneze lucrarile de executat, termene de executie, tarife de prestat etc, si situatiile de lucrari sa fie semnate de ambele parti in vederea justificarii prestatiei si acceptate de beneficiar.

Astfel, potrivit prevederilor legale incidente exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată se efectuează dacă sunt îndeplinite condițiile legale, respectiv dacă achizițiile au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile și dacă societatea achizitoare prezintă documente justificativ, respectiv facturi fiscale ce cuprind datele cerute de formular, prevăzute la art.155 alin.5 din Codul fiscal, cu modificările ulterioare.

Față de cele prezentate se reține că prin raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală nu au analizat dacă contestatoarea respectă prevederile legale enunțate mai sus.

De reținut este și aspectul conform căruia organele de inspecție fiscală au invocat prevederi legale in materia impozitului pe profit, respectiv art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.48 Titlu II din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, potrivit prevederilor art.7 alin.2 din din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

Și conform prevederilor art.65 alin.2 din același act normativ:

“(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

Totodată, conform prevederilor art.94 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

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

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Având în vedere cele precizate în decizie, neconcordantele din reținerile raportului de inspekție fiscală, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* coroborate cu alin.3¹ al aceluiași articol și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *“11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”,* se va desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală nr.F-TM .X./21.05.2012 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, urmând ca organele de inspekție fiscală să reanalizeze aceste achiziții în funcție de cele precizate în prezenta decizie și să stabilească dacă societatea are sau nu drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată.

8. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă societatea are drept de deducere pentru TVA aferentă facturii fiscale nr..X./25.06.2009 emisă de furnizorul SC .X. .X. SRL în condițiile în care societatea nu a prezentat contractul în baza căruia a fost emisă și nici alte documente din care să rezulte că TVA pentru care și-a exercitat dreptul de deducere este aferentă unui bun livrat sau care urma să-i fie livrat, respectiv unui

serviciu care i-a fost prestat sau care urma sa-i fie prestat in beneficiul sau.

In fapt, in luna iunie 2009, **SC .X. SRL** cuprinde la TVA deductibila suma de .X. lei, aferenta unei facturi de avans emisa de SC .X. .X. SRL cu nr..X./25.06.2009, pentru care societatea nu a prezentat un contract in care sa se specifice bunurile sau prestarile de efectuat, precum si avansul de achitat, pentru a justifica faptul ca operatiunea este aferenta activitatii desfasurate in folosul operatiunilor sale taxabile, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contestatoarea susține că regularizarea impusa de organele de inspectie fiscala depaseste sfera de reglementare instituita prin Codul fiscal, intrucat ajustarea TVA se impune in conditiile in care ar fi intervenit unul din evenimentele prevazute la art.138 si art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.20 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au incalcat principiul neutralitatii TVA.

In drept, potrivit art.145 alin.1 si alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

a) operațiuni taxabile;[...],”

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

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

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

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri/servicii este condiționat de destinația bunurilor/serviciilor achiziționate, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și **să fie însoțite de documente justificative privind bunurile 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 .**

Astfel, se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor

taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca **SC .X. SRL** in luna iunie 2009 cuprinde la TVA deductibila suma de .X. lei, TVA aferenta unei facturi de avans emisa de SC .X. .X. SRL cu nr..X./25.06.2009, fara ca societatea sa poata prezenta un contract, in care sa se specifice bunurile sau prestarile de efectuat, precum si avansul de achitat, pentru a se justifica ca operatiunea respectiva este aferenta activitatii desfasurate in folosul operatiuni sale taxabile, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571 /2003 privind Codul fiscal, cu completarile si modificarile ulterioare.

Referitor la argumentul societății contestatare potrivit careia regularizarea impusa de organele de inspectie fiscala depaseste sfera de reglementare instituita prin Codul fiscal, intrucat ajustarea TVA se impune in conditiile in care ar fi intervenit unul din evenimentele prevazute la art.138 si art.159 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct.20 din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au incalcat principiul neutralitatii TVA, nu se poate retine intrucat societatea contestatoare nu prezinta documente justificative in sustinere, si sunt aplicabile prevederile art.155 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(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.”

iar potrivit prevederilor pct.69 alin.(4) din HG nr.44/2004 – Partea I pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **“(4) Regularizarea facturilor emise pentru plăți în avans se realizează prin stornarea facturii de avans la data emiterii facturii pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii. Stornarea se poate face separat sau pe aceeași factură pe care se evidențiază contravaloarea integrală a livrării de bunuri și/sau prestării de servicii.”**

Astfel, avand in vedere prevederile legale citate mai sus, se retine ca societatea nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale si nici la dosarul

contestatiei documente din care sa rezulte ca a inregistrat in evidenta contabila pana la finalizarea inspectiei fiscale sau dupa aceasta, o astfel de factura de regularizare a platilor in avans emisa de SC .X. .X. SRL care sa justifice bunul livrat sau serviciul prestat si deducerea TVA in suma de .X. lei conform facturii fiscale de avans nr..X./25.06.2009.

Prin urmare, intrucat aceasta nu a justificat obiectul si realitatea achizitiei efectuate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii contestatoare drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei**.

Sustinerea societatii ca aprecierile echipei de inspectie fiscala referitoare la obiectul achizitiei si la faptul ca serviciul respectiv nu a fost in beneficiul societatii, sunt pur subiective, bazate pe supozitii, iar pe de alta parte factura indeplineste conditiile legale referitoare la emitere si deducere, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei, intrucat pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA nu e suficienta detinerea unei facturi emisa potrivit legii ci trebuie ca taxa datorata sau achitata sa fie aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, aspect pe care contestatoarea nu il justifica nici organelor de inspectie fiscala si nici organelor de solutionare a contestatiei, in conditiile in care in conformitate cu prevederile art.65 alin(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza ca:

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

Avand in vedere cele retinute, prevederile legale invocate, documentele existente la dosarul cauzei in baza art.216 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2.137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia,

« Contestația poate fi respinsă ca:

“ a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.

se va respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **SC .X. SRL** pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de **.X. lei** aferenta facturii fiscale de avans nr..X./25.06.2009 emisa de furnizorul SC .X. .X. SRL pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat **SC .X. SRL** drept de deducere.

9. Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit si taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției

Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată datorat bugetului de stat în condițiile în care, parțial, decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.

În fapt, pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit celor analizate la cap.III pct.7 din prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

În ceea ce privește impozitul pe profit în suma de de .X. lei, potrivit celor analizate la cap.III pct.2 din prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr.F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

De asemenea, prin contestație **SC .X. SRL** susțin ca organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de sumele achitate în plus la impozitul pe profit, respectiv de creanțele **SC .X. SRL** față de bugetul de stat în suma de .X. lei, așa cum rezultă din *Fisa sintetică pe platitor* (Anexa nr.19 la contestație), corelată cu evidența contabilă a societății (Anexa nr.20 la contestație), majorându-se astfel suma accesoriilor cu .X. lei.

Totodată, la calculul impozitului pe profit pentru trimestrul II 2009, organele de inspecție fiscală au omis luarea în considerare a pierderii fiscale din anul 2008, deși la celelalte trimestre au ținut cont de această pierdere, majorând astfel suma accesoriilor cu .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

ART.120 (1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .

Întrucât, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în suma de .X. lei, ce constituie bază de calcul pentru accesorii s-a desființat decizia de impunere contestată, iar pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și impozit pe profit în suma de .X. lei s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată de **SC .X. SRL**, și având în vedere principiul de drept conform căruia *„accesoriul urmează principalul”*, precum și faptul că organul de soluționare a contestației nu poate defalca accesoriile aferente

obligatiei principale datorate bugetului de stat de accesoriile aferente obligatiilor fiscale principale pentru care s-a desfiintat decizia de impunere contestata, în temeiul art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”* **se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru suma de .X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea cuantumului accesoriilor datorate bugetului statului în funcție și de cele stabilite la reanalizare.

La recalcularea accesoriilor datorate bugetului de stat se vor avea în vedere și argumentele contestatoarei de la pct. C pagina 20 din contestație referitoare la modul de calcul al acestora, precum și referitor la faptul că pentru accesoriile aferente impozitului pe profit nu s-a ținut cont de sumele achitate în plus la bugetul statului.

Pentru considerentele arătate, conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1, alin.3 și alin.3¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a), pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

1. Desființarea parțială a **Deciziei de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală**, pentru **suma de .X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adaugata;
- .X. lei accesorii aferente TVA;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe profit,

precum și **Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./21.05.2012** privind diminuarea pierderii fiscale în suma de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală printr-o altă echipă, să procedeze la o nouă verificare pe aceeași perioadă și aceeași taxă ținând cont de prevederile legale aplicabile în spetă, precum și de cele precizate prin prezenta decizie și să emită un nou act administrativ fiscal și să emită un nou act administrativ fiscal.

3. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de SC .X. SRL cu sediul în loc. .X., jud. .X., impotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .X./21.05.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală, pentru suma de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adaugata,

precum si impotriva **Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./21.05.2012** pentru diminuarea pierderii fiscale in suma de .X. lei.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X., in termen de 6 luni de la comunicare.

X

DIRECTOR GENERAL