



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

D E C I Z I E nr. 424/130/25.03.2015

privind soluționarea contestației formulate de SC SRL cu domiciliul fiscal
in

Serviciul soluționarea contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara a fost sesizat de AJFP Timis prin adresa nr. , înregistrată la DGRFP Timis sub nr. , cu privire la contestația formulată de SC SRL, CUI RO , cu domiciliul fiscal în sat, comuna, nr. , jud. Timis.

Prin Decizia nr. s-a procedat la soluționarea contestației depuse de către SC SRL înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr.....și la DGFP Timis sub nr., cu soluția de suspendare a soluționării cauzei pentru suma delei reprezentând:

- impozit pe profit =lei;
- accesorii =lei;
- TVA =lei;
- accesorii =lei.

Prin Încheierea penală nr., Tribunalul Timis – Secția penală a hotărât menținerea Ordonanței nr.din data de, dispunând:

*„Clasarea cauzei privind sesizarea penală formulată de AJFP Timis cu privire la săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală, fapte prevăzute de **art. 8 alin. (1) și art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, prin intermediul SC SRL**,;”*

DGRFP Timișoara, prin Serviciul soluționare contestații, a solicitat organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția dată de Tribunalul Timis prin Încheierea penală nr. 9/PI/09.01.2015.

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr., organul fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală a precizat că își menține punctul de vedere prezentat în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.

Avand in vedere ca au incetat motivele care au condus la suspendarea solutionarii contestatiei inregistrata la Activitatea de inspectie fiscala sub nr.....si la DGFP Timis sub nr., DGRFP Timisoara poate relua procedura administrativa de solutionare a contestatiei.

Contestatia a fost formulata in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata, este autentificata prin semnatura si stampila reprezentantului legal alsi s-a depus impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.intocmita de catre organele fiscale din cadrul AJFP Timis.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DGRFP Timisoara prin Serviciul Solutionarea contestatiilor este competenta sa solutioneze pe fond contestatia.

I. SCSRL a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr., pe care o considera netemeinica si nelegala, si solicita:

- Anularea in parte, ca netemeinica si nelegala, a Deciziei de Impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.emisa in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr.;
- Anularea in parte a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.emisa de DGFP Timis - Activitatea de control fiscal;
- Anularea in parte a Raportului de inspectie fiscala nr.din data deemis de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Timis;
- Constatarea deductibilitatii cheltuielilor in suma delei, aferente documentelor (facturi si avize de insotire a marfurilor) emise de S.C. S.R.L. si S.C.S.R.L. considerate societati de tip fantoma si, pe cale de consecinta, constatarea ca fiind nedatorate obligatiile fiscale suplimentare constand in impozit pe profit aferente acestor cheltuieli;
- Constatarea deductibilitatii TVA in suma delei de pe facturi emise de catre S.C. S.R.L si S.C.S.R.L., si, pe cale de consecinta, constatarea ca fiind nedatorate obligatiile fiscale suplimentare constand in TVA aferente acestei sume;
- Constatarea ca fiind nedatorate obligatiile fiscale suplimentare constand in TVA in suma delei aferenta facturii nr.emisa de furnizorul S.C.....S.R.L. Timisoara;

- Anularea tuturor obligatiilor fiscale accesorii calculate asupra sumelor mentionate la punctele 4-6.

MOTIVE

I. Constatările echipei de inspectie fiscala

1.1. Starea de fapt

In perioada, petenta a fost supusa unei inspectii fiscale privind impozitul pe profit pentru perioadasi in ce priveste TVA verificarea aferenta deconturilor de TVA pentru perioada

La data de, societatii SRL i-a fost comunicata Decizia de Impunere nr.emisa de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Timis, intocmita in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr.

Ca urmare a inspectiei fiscale, organele de control au stabilit in sarcina petentei obligatii fiscale suplimentare in valoare dupa cum urmeaza:

a) Suma delei, formata din suma delei reprezentand impozitul pe profit aferent bazei de calcul in valoare delei; suma delei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit si suma delei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit.

b) Suma delei, formata din:

- sumalei, din carelei reprezentand obligatie fiscala principala aferenta decontului de TVA, suma delei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferenta decontului de TVA si suma delei reprezentand penalitati de intarziere aferenta decontului de TVA

- suma delei aferenta decontului de

Organele fiscale au emis si Dispozitia privind masurile stabilite de organul de control fiscal nr.in baza acestei Dispozitii organul de control fiscal a dispus urmatoarele masuri:

„1. MASURA: Societatea va diminua pierderea fiscala inregistrata in registrul de evidenta fiscala la data decu suma delei, precum si va depune o declaratie rectificativa cod 101 cu privire la impozitul pe profit aferent anului 2012 in care societatea va tine cont de aceasta modificare a bazei impozabile stabilita de organele de control.

2. TERMEN:

3. MOTIVELE DE FAPT: Urmare inspectiei fiscale efectuate cu privire la impozitul pe profit aferent perioadei, dupa cum a fost descris detaliat in raportul de inspectie fiscala, organele de control au stabilit aferent anului 2011 modificarea bazei impozabile cu suma de lei. Urmare acestui fapt, se va dispune societatii sa isi diminueze pierderea fiscala inregistrata in registrul de evidenta fiscala la data de cu suma

de lei, precum si sa depuna o declaratie rectificativa cod 101 cu privire la impozitul pe profit aferenta anului 2012 in care se va tine cont de modificarea bazei impozabile cu suma delei stabilita de organele de control.

4. TEMEIUL DE DREPT: LG 571/2003, art. 35, alin. (1) contribuabilii au obligatia sa depuna o declaratie anuala de impozit pe profit pana la data de 25 aprilie inclusiv a anului urmator (...)"

1.2. Constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la sumele contestate de petenta

a) Cu privire la impozitul pe profit

Organul de inspectie fiscala a considerat ca societatea a dedus cheltuieli in suma delei de pe documente (facturi si avize de insotire a marfurilor) emise de societati comerciale de tip fantoma, care nu contin toate informatiile prevazute de reglementarile in vigoare la data emiterii acestora si nu indeplinesc conditiile legale de deducere prevazute de art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, asa cum a statuat prin Decizia nr. V/2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie.

a1) Referitor la facturile emise de SC SRL jud. Arad

Organul fiscal retine in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala ca facturile emise de SC SRL, jud. Arad, in perioada septembrie - octombrie 2007 contin informatii inexacte, incomplete sau nu le contin deloc, cu privire la urmatoarele:

- 12 facturi contin un cod de inregistrare fiscala al beneficiarului marfurilor eronat, informatie prevazuta de art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul Fiscal.

- in speta fiind vorba de facturi centralizatoare, aceste documente nu furnizeaza informatii referitoare la documentele emise anterior, respectiv avizele de insotire a marfii, conform prevederilor de la art. 155 alin. (5) lit. o) din Codul Fiscal. Fata de acest aspect, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lipsa acestor informatii, imperecherea avizelor cu facturile centralizatoare nu este posibila, iar cantitatea globala inregistrata in facturi este diferita atat de cea inregistrata in avizele de insotire a marfii/ bonurile de cantar prezentate cat si fata de cantitatile nete si respectiv fata de cantitatile stas (17% umiditate) inregistrate in fisa de magazie, in aceasta situatie se poate concluziona faptul ca facturile emise de SC SRL nu contin date reale/exacte nici in ceea ce priveste informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. k) referitoare la cantitatea bunurilor livrate.

- doua dintre facturile emise de SC SRL, nr. 17/..... si nr. 41/23.10.2007, au inregistrat un cod de inregistrare fiscala al furnizorului eronat, situatie in care aceste documente nu indeplinesc conditia de la art. 155 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal;

- toate facturile emise de SC SRL nu contin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit. i), respectiv data la care au fost livrate bunurile. Chiar daca aceste informatii rezulta in unele cazuri de pe avizele de insotire prezentate, pentru faptul ca aceste documente nu sunt mentionate pe facturile centralizatoare, avizele prezentate nu pot fi imperecheate cu facturile;

- pentru cantitatea de 260,56 tone de porumb inscrisa pe factura nr. 18/26.09.2007, societatea nu detine avize de insotire a marfii si nu poate proba realitatea transportului;

- pentru cantitatea de 84,30 tone de porumb, inscrisa pe factura 22/01.10.2007 societatea justifica transportul si receptia prin avizul nr. 40/28.09.2007, in conditiile in care cantitatea depaseste capacitatea unui mijloc de transport.

- in situatia de fapt prezentata, este imposibila stabilirea cu certitudine a faptului ca marfa expediata cu avizele de insotire este aceeaasi cu cea mentionata in facturi.

In ceea ce priveste informatiile pe care le furnizeaza avizele de insotire a marfurilor cu privire la transportul marfurilor, acestea nu se pot proba ca fiind cu certitudine reale intrucat in majoritatea cazurilor proprietarii mijloacelor de transport nu confirma existenta unor relatii comerciale cu SC SRL

Totodata, in cazul avizelor de insotire emise de SC SRLs-au mai constatat urmatoarele :

- emiterea acestor documente nu respecta logica unei plaje de numere in limitele carora trebuiau sa fie emise;

- informatiile minimal-obligatorii prevazute de HG nr. 831/1997 si OMFP nr. 2226/2006 privitoare la identitatea furnizorului (cod fiscal) nu sunt inscrise pe 32 avize de insotire a marfii, iar, in plus, 6 avize nu contin nici localitatea si adresa furnizorului si, respectiv, semnatura de primire in gestiune SC AGRO VI -PD ITALIA SRL (...)

Suma totala nedeductibila aferenta facturilor emise de SC SRLcare nu indeplinesc conditiile de la art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare este delei”.

a2) Referitor la facturile emise de SCSRL Bucuresti

Organul fiscal retine in cuprinsul Raportului de inspectie fiscala ca in perioada septembrie-octombrie 2007 „facturile emise de SCSRL - Bucuresti contin informatii inexacte, incomplete sau nu le contin deloc, cu privire la urmatoarele:

- in speta fiind vorba de facturi centralizatoare, aceste documente nu furnizeaza informatii referitoare la documentele emise anterior, respectiv avizele de insotire a marfii, conform prevederilor de la art. 155 alin. (5) lit. o) din Codul fiscal. Fata de acest aspect, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lipsa

acestor informatii, imperecherea avizelor cu facturile centralizatoare nu este posibila, iar cantitatea globala inscrisa in facturi este diferita atat de cea inscrisa in avizele de insotire a marfii/bonurile de cantar prezentate cat si fata de cantitatile nete si respectiv fata de cantitatile stas (17 % umiditate) inscrise in fisa de magazie, in aceasta situatie se poate concluziona faptul ca facturile emise de S.C.SRL Bucuresti nu contin date reale/exacte nici in ce priveste informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. k) referitoare la cantitatea bunurilor livrate. Pentru cantitatea detone de porumb evidentiata in contabilitate ca fiind achizitionata cu factura nr. 28/02.10.2007, societatea nu detine acest document. Toate facturile emise de SCSRL - Bucuresti nu contin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit. i), respectiv data la care au fost livrate bunurile. Chiar daca aceste informatii rezulta in unele cazuri de pe avizele de insotire prezentate, pentru faptul ca aceste documente nu sunt mentionate pe facturile centralizatoare, avizele prezentate nu pot fi imperecheate cu facturile, in situatia de fapt prezentata, este imposibila stabilirea cu certitudine a faptului ca marfa expediata cu avizele de insotire este aceeaasi cu cea mentionata in facturi.

In ceea ce priveste informatiile pe care le furnizeaza avizele de insotire a marfurilor cu privire la transportul marfurilor, acestea nu se pot proba ca fiind reale intrucat in majoritatea cazurilor proprietarii mijloacelor de transport nu confirma existenta unor relatii comerciale cu SCSRL - Bucuresti. Totodata, in cazul avizelor de insotire emise de SCSRL - Bucuresti s-au mai constatat urmatoarele :

- emiterea acestor documente nu respecta logica unei plaje de numere in limitele carora trebuiau sa fie emise, multe dintre aceste documente neavand serie si numar si /sau data.

- doua avize nu au putut fi prezentate, iar restul avizelor de insotire a marfii provenind de la SCSRL nu contin una sau mai multe din informatiile minimal - obligatorii prevazute de OG nr. 2226/2006, respectiv cele privitoare la ora livrarii, cod fiscal beneficiar, nu au inscrise seria si numarul sau nu prezinta informatii referitoare la data emiterii, cartea de identitate a delegatului, semnatura delegatului si a furnizorului, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport auto; (...)

Suma totala nedeductibila aferenta facturilor emise de SCSRL - Bucuresti care nu indeplinesc conditiile de la art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, este delei.”

La pag. 16 din RIF, organele fiscale sustin ca „societatea avea obligatia de a se asigura si de a solicita probe de la cei doi furnizori ca cerealele comercializate respecta trasabilitatea in piata asa cum a fost reglementata prin OUG nr. 12/2006.”

Textele de lege invocate de catre organul fiscal in sprijinul afirmatiilor sale sunt reprezentate de art. 21 alin. (1), art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, pct. 44 din NM date in aplicarea art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, NM date in

aplicarea art. 19 din Codul fiscal, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, anexa 1 la OMF nr. 1850/2004, OMFP nr. 2226/2006.

Se invoca, de asemenea, Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie nr. V/2007, precum si art. 1 alin. (3) din OMF nr. 1714/2005.

b) Cu privire la TVA deductibila

b1) Cu privire la TVA deductibila aferenta facturilor emise de SC SRL si SC SRL

Organele de inspectie fiscala retin ca societatea a dedus TVA in suma totala delei de pe facturi emise de SC SRLsi SCSRL Bucuresti, documente care nu indeplinesc conditiile legale de deducere prevazute de art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003. Facturile in cauza nu contin toate informatiile obligatorii prevazute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala retin la pag. 25 din RIF ca „Verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala au relevat faptul ca SC SRL -, jud. Arad, si SCSRL Bucuresti sunt societati care nu functioneaza la sediu declarat, nu depun declaratii fiscale si nu achita taxe la bugetul de stat, nu au puncte de lucru si nu detin active (teren si utilaje agricole), fapt pentru care nu se poate confirma calitatea de producator si/sau comerciant.

Asa cum rezulta din informatiile publice afisate pe pagina de internet a Ministerului Agriculturii, nicio societate dintre cele nominalizate mai sus nu detine autorizatie/licenta de depozit pentru cereale eliberate in conditiile stipulate de Ordinului Ministerul Agriculturii Padurilor si Dezvoltarii Rurala nr. 222/2006 si, respectiv, OUG nr. 141/2002.

In aceste conditii, SC SRLavea obligatia de a se asigura ca cerealele achizitionate de la furnizorii societatii respecta conditiile imperative legale prevazute de OUG nr. 12/2006 si, implicit, de provenienta licita a cerealelor achizitionate de la aceste societati.

Textele de lege invocate de catre organul fiscal in sprijinul afirmatiilor sale sunt reprezentate de art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, OMFP nr. 2226/2006, art. 1 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, art. 155 alin. (5) lit. c), f) l), o), Decizia Inaltei Curti de Casatie si Justitie nr. V/2007.

b2) Cu privire la TVA deductibila aferenta facturii emise de SC SRL

Organul de inspectie fiscala a retinut la pag. 34 din RIF ca „Societatea a achizitionat in baza facturii nr.emisa de furnizorul SCSRL Timisoara, un autoturism marca Nissan Terrano, in valoare de 21620 lei, cu TVA in suma de 5188 lei. Intrucat societatea nu poate dovedi ca utilizeaza autoturismul doar in scopul activitatii societatii, sunt aplicabile

prevederile art. 145¹ din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare, conform caruia TVA aferenta acestor achizitii este deductibila in proportie de 50%, in consecinta TVA in suma delei (50% din 5.188 lei) nu este deductibila fiscal.”

II. Motivele de nelegalitate a actelor administrative fiscale

II.1. Cu privire la constatarile organului de inspectie fiscala

a) Cu privire la impozitul pe profit

a1) Exceptia prescriptiei extinctive

Inspectia fiscala inceputa in anul 2012 nu avea competenta de a verifica situatia fiscala a anului 2006, in privinta acesteia operand prescriptia conform dispozitiilor art. 91 Cod procedura fiscala. Consecinta incalcarii acestor dispozitii legale consta in nulitatea actelor administrativ fiscale intocmite, si anume a Deciziei de Impunere nr.si a Raportului de Inspectie Fiscala nr.din data de 30.08.2013.

a2) Aplicarea si interpretarea eronata a unor dispozitii legale

- Conceptul de document justificativ

Art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991 prevede ca „Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.”

Interpretarea care trebuie data acestui articol, prin filtrul inregistrarii in contabilitate a operatiunilor este urmatoarea:

Operatiunea economico-financiara de care este responsabila petenta este intrarea in gestiune a unei cantitati de cereale pentru care documentul justificativ il reprezinta Nota de receptie si intrare in gestiune. Documentul justificativ la care fac referire organele fiscale este intocmit de vanzator si sta la baza inregistrarii in contabilitatea acestuia a iesirii din gestiune a cerealelor, petenta fiind un tert caruia acest document ii este opozabil dar care nu are aceeasi calitate de document justificativ in privinta lor.

In urma verificarilor efectuate, nu rezulta ca documentele care consemneaza operatiunile economico-financiare efectuate si, care au stat la baza inregistrarii din contabilitatea societatii nu ar contine toate elementele care le confera calitatea de document justificativ.

Documentele la care organul fiscal face referire sunt documente intocmite de furnizor, care este unicul responsabil pentru orice viciu in masura sa afecteze calitatea acestora de documente justificative.

Art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, prevede urmatoarele: „Documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz”; acest text vizeaza situatia in care una dintre persoanele prevazute la art. 1 din legea

contabilitatii emite documente justificative, le vizeaza si le aproba, pentru ca apoi sa-si inregistreze in contabilitate propriile documente justificative.

Referitor la art. 1 alin. (3) din OMF nr. 1714/2005, acesta nu este aplicabil in prezenta cauza, deoarece se refera la obligatia cumparatorului de a solicita intocmirea unei facturi fiscale simplificate potrivit art. 155 alin. (9) din Codul fiscal, nefiind cazul tranzactiilor analizate.

De asemenea, dispozitiile art. 155 alin. (5) Cod fiscal nu sunt aplicabile in ceea ce priveste impozitul pe profit. Aceste dispozitii legale sunt prevazute la Titlul VI. Taxa pe valoarea adaugata. Conform art. 125¹ alin. (1) punctul 12 Cod fiscal, „in sensul prezentului titlu, termenii si expresiile de mai jos au urmatoarele semnificatii: 12. factura reprezinta documentul prevazut la art. 155;”

Dispozitiile art. 155 sunt aplicabile doar in materia TVA, nu si a impozitului pe profit. Organul fiscal nu a indicat un alt act normativ care sa justifice refuzul deductibilitatii cheltuielilor aferente facturilor pentru mentionarea eronata pe factura a codului de inregistrare fiscala al beneficiarului marfii sau al furnizorului marfii, pentru faptul ca nu este inserat in factura avizul de insotire a marfii, exista neconcordanțe cu privire la cantitatea marfii intre cea inscrisa in factura si cea inscrisa pe alte documente, factura nu cuprinde data la care au fost livrate bunurile, pentru lipsa unor avize de insotire a marfii, lipsa probei transportului marfii, avizele de insotire a marfii nu ar respecta o plaja de numere, aceste avize nu contin informatii general obligatorii sau beneficiarii marfii nu detin probe ca furnizorii respecta trasabilitatea cerealelor conform OUG nr. 12/2006.

Singura baza legala invocata pentru a nega dreptul de deducere consta in dispozitiile art. 21 alin. (4) lit. f) Cod fiscal, care face referire la lipsa documentului justificativ care probeaza efectuarea operatiunii sau intrarea in gestiune; or, niciunul unul dintre documentele justificative care probeaza efectuarea operatiunii/intrarea in gestiune nu a fost contestat de catre organul de inspectie.

a3) Referitor la codul de inregistrare eronat al beneficiarului si al furnizorului inscris pe unele facturi emise de SC SRL

Organele fiscale invoca faptul ca o parte a facturilor fiscale emise de catre SC SRL cuprind un cod de inregistrare fiscala al beneficiarului marfurilor eronat, informatie prevazuta de art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal sau au inscris un cod de inregistrare fiscala al furnizorului eronat, situatie in care aceste documente nu indeplinesc conditia de la art. 155 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal. Aceste dispozitii privesc materia TVA si documente emise de catre furnizor, aceste dispozitii nu sunt aplicabile si nu factura constituie document justificativ de intrare in gestiune a marfii.

Chiar si in ipoteza in care ar fi aplicabile dispozitiile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, conform acestor dispozitii, in forma in vigoare la data tranzactiilor;

„Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

f) numele si adresa cumparatorului, precum si codul de inregistrare in scopuri de TVA, in cazul in care cumparatorul este inregistrat, conform art. 153, precum si adresa exacta a locului in care au fost transferate bunurile, in cazul livrarilor intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. d);”

Facturile la care face referire organul fiscal cuprind la rubricile „furnizor”, respectiv „cumparator” codul de inregistrare fiscala. Faptul ca la unele facturi aceste coduri sunt incorecte se datoreaza unor erori materiale, aspect care rezulta si din faptul ca in aceeasi perioada fiscala au fost emise facturi completate cu codul de inregistrare fiscala corect si din faptul ca au fost confundate doua cifre (3 fiind confundat cu 5 sau 9 fiind confundat cu 5), si care scrise olograf pot semana una cu alta. Conform art. 7 alin. (3) Cod de procedura fiscala, organul fiscal are un rol activ, acesta avand obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul. Organul fiscal nu si-a indeplinit insa rolul activ, respectiv nu a examinat obiectiv starea de fapt, putand observa cu usurinta existenta unei erori materiale si nu a indrumat contribuabilii pentru corectarea documentelor eronate, incalcanad astfel obligatiile mentionate.

Aceasta chestiune a fost rezolvata de catre CJUE in cauza C-123/87 Jeunehomme care a stabilit ca lipsa codului de inregistrare fiscala nu afecteaza dreptul de deducere al beneficiarului in conditiile in care documentul contine suficiente informatii apte pentru a identifica persoana respectiva.

In aceasta cauza, CEJ a fost sesizata cu urmatoarea intrebare:

„10.Daca art.18 (1) si art. 22 (3) (a) si (b) I Directivei a Sasea permit statului belgian sa conditioneze dreptul de deducere a TVA de detinerea unui document care trebuie sa contina nu numai informatia inclusa in mod normal intr-o factura asa cum e traditional definita in dreptul comercial, dar si alte informatii care nu au legatura cu natura, esenta si scopul unei facturi comerciale, respectiv acelea mentionate la art. 2 al Decretului Regal nr. 1/23.07.1969 adoptat pentru implementarea Codului TVA belgian, in care asemenea informatii suplimentare sunt pur tehnice ca natura si sunt menite sa faciliteze supravegherea colectarii taxei pe baza inregistrarilor contabile al altei persoane impozabile cu care persoana in cauza a incheiat un contract.

14. Pentru a fi indreptatita sa deduca TVA platibila sau platita pentru bunurile livrate sau care urmeaza sa fie livrate sau pentru serviciile prestate sau care urmeaza sa fie prestate de catre o alta persoana impozabila, o persoana impozabila trebuie sa detina o factura intocmita in conformitate cu articolul 22 (3) a Directivei a Sasea (articolul 18 (1) (a)). Conform aceste dispozitii legale, factura trebuie sa contina expres pretul excluzand TVA si taxa corespunzatoare cu fiecare cota aferenta, precum si orice scutire (subparagraful b) si Statele Membre vor

determina criteriul conform caruia un document serveste ca factura (subparagraful c).

16. Din cele prezentate anterior rezulta ca, pentru exercitarea dreptului de deducere in circumstantele prezentate mai sus, care sunt cele din acest caz, Directiva a sasea nu prevede mai mult decat o factura care contine anumite informatii. Statele membre pot prevedea informatii suplimentare pentru a asigura perceperea corecta a TVA si pentru exercitarea controlului din partea organelor fiscale.

17. Cerinta pentru ca o factura sa cuprinda mentiuni, altele decat cele prevazute de art. 22 (3) (b) din Directiva a sasea, ca o conditie pentru exercitarea dreptului de deducere, trebuie sa fie limitata la ceea ce este necesar pentru a asigura perceperea corecta a TVA si pentru a permite supravegherea din partea organelor fiscale. Astfel de mentiuni, datorita numarului lor sau naturii tehnice, nu pot face exercitarea dreptului de deducere practic imposibila sau excesiv de dificila.”

a4) Referitor la lipsa mentionarii in cuprinsul facturilor centralizatoare emise de SC SRL si SCSRL a avizelor de insotire a marfii

Organul de inspectie fiscala a invocat faptul ca „facturile centralizatoare nu furnizeaza informatii referitoare la avizele de insotire a marfii, conform prevederilor de la art. 155 alin. (5) lit. o) din Codul Fiscal.”

Chiar daca ar fi aplicabile in materia impozitului pe profit dispozitiile art. 155 alin. (5) Codul fiscal, sediul materiei facturilor centralizatoare il constituie art. 155 alin. (8) pct. a) din Codul fiscal.

Aceste dispozitii prevad: „Prin norme se stabilesc conditiile in care: a) se poate intocmi o factura centralizatoare pentru mai multe livrari separate de bunuri sau prestari separate de servicii;” iar punctul 72 alin. (3) din Normele metodologice prevede ca „in sensul art. 155 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, factura centralizatoare se poate intocmi daca se indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

a) sa se refere la livrari de bunuri si/sau prestari de servicii catre acelasi client, pentru care faptul generator al taxei ia nastere intr-o perioada ce nu depaseste o luna calendaristica;

b) toate documentele emise la data livrarii de bunuri sau prestarii de servicii sa fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.”

In cazul emiterii unei facturi centralizatoare este obligatorie numai anexarea avizelor si nu inscrierea lor in factura.

Dispozitiile referitoare la facturile centralizatoare sunt de stricta interpretare si in consecinta facturilor centralizatoare nu le sunt aplicabile dispozitiile art. 155 alin. 5 lit. o) din Codul fiscal, care se refera doar la ipoteza in care s-au emis alte facturi sau documente (cu caracter de factura n.a.) pentru aceeasi operatiune.

a5) Referitor la neconcordanțele dintre cantitățile înscrise în facturile emise de SC SRL și SC SR. fata de cele înscrise în avizele de însoțire a marfii/bonurile de cântar, respectiv cantitățile nete și cantitățile stas înscrise în fișa de magazie.

Organele fiscale invocă existența unei diferențe între cantitatea globală înscrisă în facturi față de cea înscrisă în avizele de însoțire a marfii/bonurile de cântar prezentate cât și față de cantitățile nete și respectiv față de cantitățile Stas (17% umiditate) înscrise în fișa de magazie, în această situație organele fiscale concluzionează că facturile emise nu contin date reale/exacte nici în ceea ce privește informațiile prevăzute de art. 155 alin. (5) lit. k) referitoare la cantitatea bunurilor livrate.

Chiar dacă ar fi aplicabile dispozițiile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal în materia impozitului pe profit, („denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate”), factura fiscală trebuie să cuprindă cantitatea bunurilor livrate, această mențiune fiind inserată în mod corespunzător în factura.

Referitor la SC SRL, organele fiscale afirmă că nu au fost evidențiate în fișa de magazie cantități mari de porumb (spre exemplu în data de s-a recepționat de la SC SRL cantitatea detone porumb boabe fără a se înregistra în fișa de magazie). Din situația centralizatoare a achizițiilor de porumb de la această societate rezultă următoarele cantități:

Cantitatea conform avizelor	4.127.064 kg
Cantitatea netă intrată în fișa de magazie	4.124.044 kg
Cantitatea stas intrată în fișa de magazie	4.002.668 kg

Diferențele sunt net inferioare celor menționate de către organul de inspecție fiscală în RIF.

Diferențele existente între cele trei serii de date sunt explicabile rațional având în vedere următoarele argumente:

Cantitățile menționate în avize sunt cantitățile stabilite pe cântarul vânzătorului înainte de expedierea marfii;

Pe timpul transportului pot exista scăzăminte naturale în greutate; după ce se observă în exemplu există o diferență de sub unu la mie (3 tone raportat la 4120 de tone) care se încadrează în limitele legale de perisabilitate (HG nr. 831/2004);

Cântarul vânzătorului poate stabili o cantitate diferită de cea indicată de cântarul cumpărătorului din diverse motive (de exemplu, datorită diferențelor de calibrare a cântarelor).

La intrarea în gestiune s-a recalculat cantitatea STAS după ce au fost determinați indicii de calitate.

Factura trebuia întocmită, conform contractului, în funcție de cantitatea STAS recalculată la sosirea la cumpărător.

a6) Referitor la absenta mentiunii datei la care au fost livrate bunurile pe facturile emise de SC SRL si SC SRL

Organul de inspectie fiscala retine ca facturile emise de SC SRL si SC SRL nu contin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit. i), respectiv data la care au fost livrate bunurile. Chiar daca aceste informatii rezulta in unele cazuri de pe avizele de insotire prezentate, pentru faptul ca aceste documente nu sunt mentionate pe facturile centralizatoare, avizele prezentate nu ar putea fi imperecheate cu facturile.

Chiar daca ar fi aplicabile in materia impozitului pe profit dispozitiile art. 155 alin. (5) Codul fiscal, sediul materiei facturilor centralizatoare il constituie art. 155 alin. (8) pct. a) din Codul fiscal completat cu punctul 72 alin. (3) din Normele metodologice cu continutul aratat supra.

In cazul emiterii unei facturi centralizatoare,este obligatorie numai anexarea avizelor si nu inscrierea datei de livrare a bunurilor pe factura. Data de livrare a bunurilor este inscrisa pe avizele de insotire a marfii, care sunt anexate facturii centralizatoare, nemaifiind necesara inserarea datei de livrare a marfii si pe factura.

Ratiunea intocmirii facturii centralizatoare consta in simplificarea formalitatilor in relatiile ce presupun mai multe operatiuni in aceeasi luna calendaristica; ori, inscrierea in factura centralizatoare a datei fiecarei operatiuni ar trebui urmata si de precizarea cantitatilor, conducand in final la o munca echivalenta cu intocmirea unei facturi pentru fiecare livrare.

Imperecherea avizelor cu factura se poate face pe baza compararii avizelor de insotire a marfii cu notele de cantar, cu borderourile de achizitie si cu fisa de magazie, factura fiind intocmita in functie de cantitatea STAS acceptata de catre cumparator. Aceasta operatiune putea si trebuia fi facuta de catre echipa de inspectie in aplicarea dispozitiilor art. 7 Cod procedura fiscala care nu lasa nici un dubiu asupra obligatiilor ce revin inspectiei fiscale.

a7) Referitor la lipsa unor avize de insotire a marfii pentru cantitatea de 260,56 tone de porumb inscrisa pe factura nr. 18/.....emisa de SC SRL, precum si a doua avize emise de SCSRL

Organele de inspectie fiscala retin ca pentru cantitatea de 260,56 tone de porumb inscrisa pe factura nr. 18/.....emisa de SC SRL, precum si pentru doua transporturi initiate de SCSRL, societatea nu detine avize de insotire a marfii si nu poate proba realitatea transportului.

Transportul, si, deci operatiunea desfasurata, poate fi probata analizand facturile si notele de cantar aferente, iar proba transportului intra in sarcina furnizorului, si nu in sarcina petentei. Organul de inspectie fiscala solicita sa se probeze transportul efectuat de catre furnizori, rasturnand astfel sarcina probei.

a8) Referitor la cantitatea de porumb aferenta facturii 22/01.10.2007 emisa de SC SRL si inscrisa pe avizul nr. 40/28.09.2007, care depaseste capacitatea unui mijloc de transport

Organul fiscal retine ca pentru cantitatea de 84,30 tone de porumb, inscrisa pe factura 22/01.10.2007 emisa de SC SRL, societatea justifica transportul si receptia prin avizul nr. 40/28.09.2007, in conditiile in care cantitatea depaseste capacitatea unui mijloc de transport.

La factura mentionata supra este anexat un aviz de insotire a marfii, fiind indeplinite cerintele prevazute de dispozitiile art. 155 alin. (8) pct. a) din Codul fiscal coroborate cu punctul 72 alin. (3) din Normele metodologice date in aplicarea art. 155 alin. (8) pct. a) din Codul fiscal privind factura centralizatoare. Completarea avizului de insotire a marfii intra in sarcina furnizorului, acesta raspunzand de modul in care a efectuat transportul marfii.

a9) Referitor la lipsa probei transportului

Organele fiscale invoca faptul ca informatiile pe care le furnizeaza avizele de insotire a marfurilor cu privire la transportul marfurilor nu se pot proba ca fiind cu certitudine reale intrucat in majoritatea cazurilor proprietarii mijloacelor de transport nu confirma existenta unor relatii comerciale cu SC SRLsi cu SCSRL.

Referitor la transportul cerealelor de la furnizor la cumparator, acesta cade in sarcina vanzatorului. Faptul ca s-au cerut detalii de la transportatori, iar acestia nu au recunoscut existenta unor relatii comerciale cu furnizorii de cereale nu este o proba concludenta care sa demonstreze fara echivoc faptul ca aceste operatiuni nu ar fi reale. Din contra, existenta unor avize pe care este inscris mijlocul de transport pune la indoiala sinceritatea transportatorului, si nicidecum a societatii. Inspectorii fiscali ar fi avut posibilitatea in timpul suspendarii controlului, sa efectueze un control incrucisat la transportator.

Este evident ca transportatorul nu a declarat aceste activitati pentru a evita impozitarea veniturilor aferente, or asa cum arata deciziile CJUE din cazurile reunite C-80/11 si C-142/11, dreptul de deducere a TVA si, in consecinta, a cheltuielii nu poate fi afectat de neregularitatile comise de furnizori si cu atat mai mult de cele comise de societatile terte care au efectuat transportul pentru furnizori. Astfel in decizia data in cauza C-80/11, s-a precizat faptul ca: „Avand in vedere consideratiile care preceda, trebuie sa se raspunda la intrebarile adresate in cauza C-80/11 ca articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a) si articolul 273 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate in sensul ca se opun unei practici nationale in temeiul careia autoritatea fiscala refuza dreptul de deducere pentru motivul ca persoana impozabila nu s-a asigurat ca emitentul facturii aferente bunurilor pentru care se solicita exercitarea dreptului de deducere avea calitatea de persoana impozabila, ca dispunea de bunurile in cauza si era in masura sa le livreze si ca a indeplinit obligatiile privind declararea si plata TVA sau pentru motivul ca persoana impozabila respectiva nu dispune, in plus fata de factura mentionata, de alte documente de natura sa demonstreze ca imprejurarile mentionate sunt intrunite, desi conditiile de fond si de forma prevazute de Directiva 2006/112

pentru exercitarea dreptului de deducere sunt indeplinite, iar persoana impozabila nu dispunea de indicii care sa justifice presupunerea existentei unor nereguli sau a unei fraude in sfera emitentului mentionat”.

a10) Referitor la avizele de insotire a marfii care nu ar respecta o plaja de numere

Organele fiscale retin ca, in cazul avizelor de insotire emise de SC SRLsi SCSRL, acestea nu respecta logica unei plaje de numere in limitele carora trebuiau sa fie emise. Nu se poate imputa imprejurarea ca avizele contin numere ce nu respecta logica unei plaje de numere, atata vreme cat fiecare societate stabileste propria plaja de numere dupa criteriile proprii si, mai mult, nici macar nu se poate invoca ca aveau posibilitatea sa ceara lamuriri legate de aceste aspecte.

Organele fiscale sunt cele in masura sa ceara astfel de lamuriri societatile emitente ale avizelor, nu se poate imputa doar gestionarea numerelor alocate de petenta in conformitate cu art. 5 din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, care prevede ca:

„(1) Persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, vor asigura un regim intern de numerotare a facturii in conformitate cu prevederile cuprinse in anexa nr. 4 care face parte integranta din prezentul ordin.

(2) Prevederile alin. (1) se aplica si altor formulare financiar-contabile care stau la baza inregistrarii de venituri, cum ar fi: monetar, chitanta si altele, dupa caz, precum si avizului de insotire a marfii”.

In ce priveste obligatiile de a verifica aceste aspecte considera ca sunt de asemenea lamuritoare concluziile CJUE in spetele conexe C-80/11 si C-142/11.

a11) Referitor la informatiile minimal-obligatorii neinscrise in avizele de insotire a marfii emise de catre SC SRL si SCSRL

Organul de inspectie fiscala sustine ca avizele de insotire a marfii emise de SC SRL si SCSRL nu contin informatiile minimal-obligatorii prevazute de HG nr. 831/1997 si OMFP nr. 2226/2006 privitoare la identitatea furnizorului (cod fiscal), localitatea si adresa furnizorului, semnatura de primire in gestiune SCITALIA SRL, ora livrarii, cod fiscal al beneficiarului, nu au inscrise seria si numarul sau nu prezinta informatii referitoare la data emiterii, cartea de identitate a delegatului, semnatura delegatului si a furnizorului, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport auto.

Dispozitiile HG nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora referitoare la avizul de insotire a marfii au fost abrogate incepand cu, prin Legea nr. 343 din 17 iulie 2006

pentru modificarea si completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel ca nu au incidenta in prezenta cauza.

Cu privire la anumite mentiuni pe care ar trebui sa le cuprinda avizele de insotire a marfii, OMFP nr. 2226/2006 nu prevede printre datele minimale obligatorii ale avizului de insotire a marfii semnatura de primire in gestiunea petentei. Semnatura de primire in gestiune a petentei reprezinta o cerinta de un formalism excesiv, avand in vedere ca petenta a primit in gestiune marfa insotita de aviz. Avizul de insotire a marfii este intocmit de catre furnizor, acesta fiind cel care avea responsabilitatea transportului si a completarii avizului de insotire a marfii, acestuia putandu-i-se imputa lipsa anumitor mentiuni.

a12) Referitor la dispozitiile OUG nr. 12/2006 privind trasabilitatea cerealelor

La pag. 16 din raportul de inspectie fiscala, organele fiscale sustin ca „societatea avea obligatia de a se asigura si de a solicita probe de la cei doi furnizori ca cerealele comercializate respecta trasabilitatea in piata asa cum a fost reglementata prin OUG nr. 12/2006.”

Conform art. 14 din OUG nr. 12/2006 privind stabilirea unor masuri de reglementare a pietei pe filiera cerealelor si a produselor procesate prin cereale:

„(1)Urmatoarele fapte constituie contraventii si se sanctioneaza dupa cum urmeaza:

a)functionarea capacitatilor de depozitare fara autorizatie de depozit, cu amenda de la 7.000 lei (RON) la 10.000 lei (RON);

b)neindeplinirea conditiilor existente la data acordarii autorizatiei de depozit, cu amenda de la 5.000 lei (RON) la 6.000 lei (RON) si, dupa caz, cu suspendarea autorizatiei de depozit pe perioada necesara remedierii deficientelor sau anularea acesteia;

c)achizitionarea cerealelor de catre operatorii economici, din spatii de depozitare care nu detin autorizatie de depozit, cu amenda de la 4.000 lei (RON) la 5.000 lei (RON);

d)nerespectarea prevederilor art. 11 alin. (3), cu amenda de la 3.000 lei (RON) la 4.000 lei (RON).

(2)Contraventiile prevazute la alin. (1) se aplica si persoanelor juridice.

(3)Constatarea contraventiilor si aplicarea sanctiunilor prevazute la alin. (1) se fac de catre persoane imputernicite de Ministerul Agriculturii, Padurilor si Dezvoltarii Rurale.”

Constatarea contraventiilor in materia OUG nr. 12/2006 este de competenta persoanelor imputernicite de Ministerul Agriculturii, Padurilor si Dezvoltarii Rurale. Petenta nu avea obligatia sa solicite probe ca porumbul comercializat respecta trasabilitatea in piata asa cum a fost reglementata prin OUG nr. 12/2006.

Chiar daca nu detin probe ca cerealele provin dintr-un depozit autorizat, acest aspect nu poate pune sub semnul indoielii realitatea tranzactiilor. Chiar daca furnizorul nu are in gestiune depozite, el poate sa se prevaleze de posibilitatea de a incheia contracte de inchiriere cu societati detinatoare de astfel de depozite.

Considera ca si in aceasta situatie sunt de asemenea lamuritoare concluziile CJUE in spetele conexas C-80/11 si C-142/11.

a13) Aplicabilitatea Deciziei V din 2007 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie

Decizia V a ICCJ a fost adoptata pentru a reglementa situatii aparute anterior anului 2007, anul aderarii Romaniei la UE.

In conditiile in care Romania a devenit Stat Membru, constata ca aceasta decizie contravine jurisprudentei CJUE care constituie izvor de drept la nivelul Uniunii Europene si deci si pentru Romania. Deoarece decizia ICCJ contravine hotararilor citate, judecatorul national asa cum arata doctrina de autoritate trebuie sa constate ca, dispozitiile deciziei nu pot primi aplicare in masura in care intra in conflict cu dreptul european. Solutia aplicarii dreptului comunitar si lasarii fara efect a dispozitiilor nationale, dintre care inspectia fiscala considera ca face parte si decizia V din 2007 a fost expres consacrata de CJUE in spete cum ar fi Simmenthal (C-106/77) sau INN.CO.G 90. Spre exemplu in cauza Simmenthal la paragraful 24 dispune: „instanta nationala care trebuie sa aplice, in cadrul competentei sale, dispozitiile de drept comunitar are obligatia de a asigura efectul deplin al acestor norme, inlaturand, daca este necesar, din oficiu aplicarea oricarei dispozitii contrare a legislatiei nationale, chiar ulterioare, fara a fi necesar sa solicite sau sa astepte inlaturarea prealabila a acesteia pe cale legislativa sau prin orice alt procedeu constitutional”.

b. Cu privire la TVA deductibila

Cu privire la TVA deductibila aferenta facturilor emise de SC

SRL si SCSRL

b1) Nulitatea constatarilor referitoare la TVA

Organele de inspectie fiscala retin ca societatea a dedus TVA in suma totala delei de pe facturi emise de SC SRLsi SCSRL Bucuresti, documente care nu indeplinesc conditiile legale de deducere prevazute de art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003. Facturile in cauza nu contin toate informatiile obligatorii prevazute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare.

In raportul de inspectie fiscala, in baza caruia este intocmita Decizia de impunere, analizand TVA deductibila, organul de inspectie nu precizeaza care facturi sunt puse in discutie in ce priveste deductibilitatea TVA.

In raportul de inspectie fiscala, se face trimitere la constatările de la capitolul Impozit pe profit cu precizarea ca aceste motive de fapt si de drept se

mentin si in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA inscrisa pe facturile emise de cele doua societati.

In lipsa indicarii exacte a facturilor puse in discutie constatarile din raportul de inspectie fiscala sunt nule si atrag nulitatea dispozitiilor corespunzatoare din decizia de impunere.

b2) In ceea ce priveste lipsa informatiilor din continutul facturii.

Jurisprudenta constanta a CJUE a consacrat in mod constant principiul prevalentei fondului asupra formei. Jurisprudenta CJUE statueaza ca pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este suficienta factura, si ca, mai mult, chiar in situatia detinerii doar a unei copii ale facturii sau in situatia unor neregularitati ale facturii contribuabilul isi pastreaza dreptul de deducere a TVA. Cu atat mai mult petentei ar trebui sa i se recunoasca dreptul de deducere a TVA, dat fiind faptul ca detine facturi in original pentru produsele achizitionate. Curtea a statuat in cauza C-90/02 (Gerhard Bockemuhl), faptul ca dl. Bockemuhl era proprietarul unei afaceri in domeniul constructiilor, in Germania, la un moment dat, a angajat mai multi lucratori britanici care au fost pusi la dispozitia sa de catre o firma offshore cu o adresa de contact in Olanda si birouri contabile la Londra. Costul acestei operatiuni i-a fost facturat dl. Bockemuhl, facturile incluzand un cod de identificare in scopuri de TVA britanic pentru aceasta companie.

In urma unui audit, organele fiscale germane au descoperit ca serviciile facturate nu au fost prestate de compania careia ii apartinea codul de TVA, ci de o alta companie, care nu a putut fi identificata, in consecinta, au stabilit ca dl. Bockemuhl era obligat sa plateasca suma de 17.219,17 marci germane, acesta fiind beneficiarul serviciilor.

Sesizata cu o actiune preliminara, CJE a decis ca Directiva a sasea trebuie interpretata in sensul ca acolo unde se aplica procedura taxarii inverse, o persoana impozabila care era obligata la plata TVA, ca beneficiar al unor servicii, nu este obligata potrivit art. 21 (1) din Directiva a VI-a sa detina o factura intocmita in conformitate cu art. 22 (3) din aceasta directiva pentru a putea sa-si exercite dreptul de deducere.

Din interpretarea acestei decizii reiese ca si in situatia in care codul fiscal al furnizorului este eronat, persoana impozabila isi poate mentine dreptul de deducere a TVA.

Aceasta chestiune a fost rezolvata de catre CJUE in cauza C-123/87 Jeunehomme (citata la punctul a3), care a stabilit ca lipsa codului de inregistrare fiscala nu afecteaza dreptul de deducere al beneficiarului in conditiile in care documentul contine suficiente informatii apte pentru a identifica persoana respectiva.

b3) Referitor la lipsa unor avize de insotire a marfii sau lipsa unor anumite mentiuni pe care le cuprind aceste avize

In materie de TVA, Directiva TVA (2006/112/CEE), reglementeaza dreptul de deducere prin urmatoarele texte:

- art. 167: dreptul de deducere ia nastere in momentul exigibilitatii taxei deductibile;
- art. 168: in masura in care bunurile si serviciile sunt utilizate in scopul operatiunilor taxabile ale unei persoane impozabile persoana impozabila are dreptul, in Statul Membru in care efectueaza operatiunile respective de a deduce din valoarea TVA;
- art. 176: (...) TVA nu va fi in nici un caz deductibila pentru cheltuieli care nu sunt strict cheltuieli legate de afacere, cum ar fi cele pentru distractii si amuzament;
- art. 226: fara a prejudicia prevederile speciale din aceasta Directiva, doar urmatoarele detalii sunt cerute pentru TVA in facturile emise ca urmare a art. 200 si 221.

In mod similar, Codul fiscal prevede la art. 145 alin. (1) ca dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei, iar la alin. (2) faptul ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni, lit. a) operatiuni taxabile.

Petenta are ca obiect de activitate comertul cu cereale, activitati de productie agricola si activitati de prestari servicii prestate de catre terti de uscare si depozitare cereale, achizitia de cereale fiind in folosul operatiunilor taxabile.

Daca art. 145 Cod fiscal, stabileste conditiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere, art. 146 Cod fiscal le determina pe cele formale. Astfel la alin. (1) lit. a) se prevede ca:

„pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 155.”

Art. 146 alin. (2) Cod fiscal prevede ca „prin norme se vor preciza cazurile in care documentele sau obligatiile, altele decat cele prevazute la alin. (1), se vor prezenta sau indeplini pentru a justifica dreptul de deducere a taxei”; analizand Normele de aplicare a art. 146 din Codul fiscal, se observa ca acestea nu dispun conditii speciale (si suplimentare) pentru situatia de fata, motiv pentru care se poate concluziona ca textele legale din Codul fiscal sunt suficiente pentru determinarea deductibilitatii taxei aferente achizitiei de cereale.

Asadar, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este suficienta factura, nefiind necesara existenta avizului de insotire a marfii.

b4) Neregularitati in comportamentul furnizorilor

Organele de inspectie fiscala au constatat ca „verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala au relevat faptul ca SC SRL -, jud. Arad si SCSRL Bucuresti sunt societati care nu functioneaza la sediu declarat, nu depun declaratii fiscale si nu achita taxe la bugetul de stat, nu au puncte de lucru si nu detin active (teren si utilaje agricole), fapt pentru care nu se poate confirma calitatea de producator si/sau comerciant.

Asa cum rezulta din informatiile publice afisate pe pagina de internet a Ministerului Agriculturii nicio societate dintre cele nominalizate mai sus nu detine autorizatie/licenta de depozit pentru cereale eliberate in conditiile stipulate de Ordinului Ministerul Agriculturii Padurilor si Dezvoltarii Rurale nr. 222/2006 si respectiv OUG nr. 141/2002.

In aceste conditii SCSRLavea obligatia de a se asigura ca cerealele achizitionate de la furnizorii societatii respecta conditiile imperative legale prevazute de OUG nr. 12/2006 si implicit de provenienta licita a cerealelor achizitionate de la aceste societati.”

Comportamentul unor furnizori ai petentei nu poate fi in niciun caz apt sa produca efecte juridice fata de societate. Comportamentul fiscal retinut de catre organele fiscale in sarcina furnizorilor nu poate atrage decat raspunderea fiscala a lor, nu si a SCSRL Din acest punct de vedere este irelevant faptul ca anumite societati nu depun declaratii sau raportari contabile, sau ca ar avea comportament specific firmelor fantoma.

De altfel, notiunea de „firme fantoma” este una imprecisa si echivoca, organul fiscal neprecizand niciun temei legal pentru caracterizarea unei societati ca fiind „firma fantoma”.

La emiterea deciziei atacate, organele fiscale ar fi trebuit sa ia in considerare activitatea comerciala si comportamentul fiscal ale petentei, care, in niciun caz, nu avea un „comportament specific firmelor fantoma”.

Avand in vedere faptul ca prin controlul fiscal al petentei se urmarea in principal modul in care a fost inregistrata TVA, raportat la scopul urmarit de controlul fiscal, considera ca aspectele legate de neregularitatile in activitatea furnizorilor societatii sunt irelevante si nu pot constitui un motiv pentru a refuza dreptul de deducere a TVA.

In sustinerea acestui punct de vedere, invoca Decizia nr. 460 din 24.12.2008 a ANAF - Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor, in cuprinsul careia se arata ca: „ pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoare adaugata inregistrata in facturile fiscale de achizitie, cumparatorul avea obligatia de a verifica intocmirea corecta si completa a facturilor fiscale, nu si realitatea acestora”.

Cu privire la faptul ca o persoana impozabila nu are dreptul de a deduce TVA pentru ca anumiti furnizori nu au putut fi gasiti sau au comportamentul „specific firmelor fantoma”, punctul de vedere al Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor este urmatorul: „referitor la faptul ca ... debitorul (n.n.) nu are drept de deducere a taxei pe valoare adaugata inscrisa in facturile fiscale emise de furnizori, intrucat acestia nu au putut fi gasiti, neputandu-se astfel stabili realitatea tranzactiilor comerciale si nici realitatea datelor inscrise in facturile fiscale, nu pot conduce legal la anulara dreptului de deducere a TVA”, (pag.9 alin.1 din Decizia nr. 460 din 24.12.2008).

Avand in vedere acest punct de vedere al Directiei Generale de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF, considera ca motivul invocat de catre organele fiscale este neintemeiat si nu poate justifica legal refuzul dreptului de deducere a TVA.

Singurul aspect relevant din acest punct de vedere vizeaza inregistrarea in contabilitate a facturilor fiscale de achizitie si de vanzare, precum si plata impozitelor si taxelor aferente acestor achizitii. CJUE a retinut in jurisprudenta sa ca unui contribuabil nu i se poate limita dreptul de deducere a TVA pentru comportamente imputabile partenerilor contractuali sau autoritatilor.

In cauza C-273/11 (Mecsek-Gabona) CJUE a observat ca „odata ce vanzatorul si-a indeplinit, conform dreptului national si practicii generale, obligatia privind proba, nu poate fi tinut raspunzator pentru taxa pe valoarea adaugata din Statul Membru de livrare unde obligatiile contractuale privind expedierea sau transportul bunurilor in afara Statului Membru nu au fost indeplinite de catre cumparator”, „in cele din urma, Curtea constata ca societatii Mecsek-Gabona nu i se poate refuza scutirea de la plata TVA doar pe motivul ca a fost anulat numarul de identificare in scopuri de TVA al cumparatorului italian. Neregularitatile care afecteaza inregistrarea fiscala, de administrarea careia sunt responsabile autoritatile nationale, nu pot fi imputate persoanei impozabile care s-a bazat pe informatiile din Registru”.

In cauzele reunite C-80/11 si C-142/11 (Mahageben kft v. Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Felügyelőség, Peter David v Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-aföldi Regionális Adó Felügyelőség) a mentionat ca "directiva inlatura o practica nationala prin care autoritatile fiscale refuza dreptul de deducere a TVA pe motivul ca persoana impozabila nu s-a asigurat ca partenerul sau comercial si-a respectat obligatiile sale statutare, in special in ceea ce priveste TVA, sau pe motivul ca persoana impozabila nu a detinut, pe langa factura, alte documente care sa dovedeasca ca partenerul sau comercial a actionat corect, desi persoana impozabila nu a fost in posesia vreunui document care sa justifice suspiciunea ca iregularitatea sau fraudata a fost comisa in cadrul sferei de activitate a partenerului sau”.

Din cuprinsul Hotararii Curtii data in cauzele reunite 11 C-354/355/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd si Bond House Systems Ltd c,

Commissioners of Customs & Excise rezulta ca implicarea unui operator economic in mecanismul de fraudare a TVA, cu implicatii fiscale in anularea dreptului sau de a deduce taxa achitata in amonte, nu se prezuma, ci trebuie probata intentia si implicarea sa efectiva. Pornind de la considerentul ca dreptul la deducere ia nastere in momentul in care taxa deductibila devine exigibila, Curtea a aratat, in motivarea sa, ca operatiuni de felul celor din speta, care nu sunt ele insele viciate de frauda la TVA, constituie livrari de bunuri efectuate de o persoana supusa impozitarii care desfasoara in aceasta calitate o activitate economica, independent de intentia frauduloasa a altui operator care intervine in acelasi lant de livrari, de care persoana supusa impozitarii nu a avut si/sau nu putea avea cunostinta.

Prin refuzul dreptului de deductibilitate a TVA, desi societatea indeplineste conditiile prevazute de catre Directiva TVA si prin impunerea unor conditii suplimentare constand in mijloace de proba care nu pot fi produse de petenta, ci de catre partenerii contractuali, se incalca principiile neutralitatii si al proportionalitatii, principii consacrate de jurisprudenta CJUE.

Cu privire la TVA deductibila aferenta facturii emise de SCSRL

Organul de inspectie fiscala a retinut la pag. 34 din raportul de inspectie fiscala ca „Societatea a achizitionat in baza facturii nr.....emisa de furnizorul SCSRL Timisoara, un autoturism marca Nissan Terrono, in valoare de 21620 lei, cu TVA in suma de 5188 lei.

Intrucat societatea nu poate dovedi ca utilizeaza autoturismul doar in scopul activitatii societatii, sunt aplicabile prevederile art. 145^A1 din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, conform caruia TVA aferenta acestor achizitii este deductibila in proportie de 50% in consecinta TVA in suma delei (50 din 5,188 lei) nu este deductibila fiscal.

Or, petenta nu a dedus integral taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei acestui autovehicul, ci doar cota de 50%, astfel incat este nelegala stabilirea in sarcina petentei de obligatii fiscale suplimentare cu titlu de TVA aferente achizitiei acestui autoturism.

Incalcarea de catre organul fiscal a dispozitiilor art. 6, art. 7 alin. (2) si (3), art. 9 alin. (1), art. 107 si art. 12 Cod procedura fiscala

Conform art. 6 Cod procedura fiscala „Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.”

Art. 7 alin. (2) teza intai si alin. (3) teza intai Cod procedura fiscala prevede ca: „(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului (...)”.

„(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt (...)"

Codul de procedura fiscala stabileste dreptul organului fiscal de a aprecia relevanta (implicatiile) starii de fapt fiscale. Acest drept de apreciere trebuie exercitat insa in anumite limite si in anumite conditii. Astfel, dreptul de apreciere se exercita de organele fiscale in limita atributiilor si competentelor; se exercita asupra situatiei de fapt fiscale; dreptul de apreciere se intemeiaza pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza; dreptul de apreciere se exercita doar in materie fiscala; dreptul de apreciere nu are implicatii in alte ramuri juridice. Organul fiscal nu a adoptat solutia admisa de lege, evaluand incorect starea de fapt fiscala a petentei si si-a intemeiat solutia pe constatari incomplete care nu au vizat toate imprejurarile edificatoare in cauza, respectiv pe imprejurari care nu priveau pe petenta si pentru fapte si documente intocmite de alte persoane, organul fiscal determinand incorect situatia fiscala a petentei si neexaminand in mod obiectiv starea de fapt.

Conform art. 12 Cod procedura fiscala, „Relatiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, in scopul realizarii cerintelor legii."

De asemenea, Codul de procedura fiscala prevede ca buna-credinta trebuie respectata atat de contribuabil, cat si de catre organele fiscale. Astfel, buna-credinta a organului fiscal presupune atat respectarea riguroasa a drepturilor contribuabililor in fiecare procedura aflata in derulare, cat si exercitarea dreptului sau de apreciere in limitele rezonabilitatii si echitatii, eliminandu-se arbitrariul sau discriminariile de orice natura.

Organul fiscal a incalcat si prevederile art.12 din Codul de procedura fiscala prin faptul ca pe durata inspectiei fiscale nu a actionat cu buna-credinta. Astfel, organul fiscal, cu rea-credinta, nu a avut in vedere starea de fapt fiscala reala si nu a respectat dreptul de a exprima un punct de vedere informat cu privire la constatările inspectiei fiscale.

Conform art. 107 Cod procedura fiscala privind dreptul contribuabilului de a fi informat:

„(1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale asupra constatarilor rezultate din inspectia fiscala.

(2) Organul fiscal prezinta contribuabilului proiectul de raport de inspectie fiscala, care contine constatările si consecintele lor fiscale, acordandu-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu exceptia cazului in care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare in urma inspectiei fiscale sau a cazului in care contribuabilul renunta la acest drept si notifica acest fapt organelor de inspectie fiscala.

(3) Data, ora si locul prezentarii concluziilor vor fi comunicate contribuabilului in timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul sa isi prezinte, in scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale, in termen de 3 zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale.

(5) Data incheierii inspectiei fiscale este data programata pentru discutia finala cu contribuabilul sau data notificarii de catre contribuabil ca renunta la acest drept."

Art. 9 din Codul de procedura fiscala prevede ca:

„(1) Inaintea luarii deciziei organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei.

(2) Organul fiscal nu este obligat sa aplice prevederile alin. (1) cand:

a) intarzierea in luarea deciziei determina un pericol pentru constatarea situatiei fiscale reale privind executarea obligatiilor contribuabilului sau pentru luarea altor masuri prevazute de lege;

b) situatia de fapt prezentata urmeaza sa se modifice nesemnificativ cu privire la cuantumul creantelor fiscale;

c) se accepta informatiile prezentate de contribuabil, pe care acesta le-a dat intr-o declaratie sau intr-o cerere;

d) urmeaza sa se ia masuri de executare silita."

Organul fiscal nu a respectat dispozitiile art. 107 si ale art. 9 alin. (1) Cod procedura fiscala. Petenta nu a fost informata cu privire la constatările organelor fiscale si consecintele acestora si nu i s-a acordat posibilitatea de a-si exprima, in scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspectiei fiscale, in termen de 3 zile lucratoare de la data incheierii inspectiei fiscale. Petentei i s-a prezentat doar, cu ocazia discutiei finale, o schita a raportului de inspectie fiscala, punandu-i-se in vedere sa formuleze cu aceeasi ocazie un punct de vedere. Avand in vedere acest aspect, punctul de vedere nu a fost formulat in deplina cunostinta de cauza cu privire la constatările organului de inspectie fiscala si cu privire la constatările acestuia, incalcandu-se, astfel, dreptul la aparare garantat constitutional.

Obligatii impuse prin Dispozitia de masuri nr. 127/29.08.2013

Urmare a tuturor argumentelor prezentate mai sus, solicita anulara in parte a masurilor aferente dispuse prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. 127/29.08.2013.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat la data deinregistrat sub nr. 290/.....care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr.s-au constatat urmatoarele:

A. Impozit pe profit.

Asa cum rezulta din baza de date a DGFP Timis (vectorul fiscal), SC SRL-.....este inregistrata ca platitor de impozit pe profit, incepand cu data de 01 .07.2001.

Conform actului constitutiv, SCSRL-.....are ca obiect principal de activitate: Activitati auxiliare pentru productia vegetala; cod CAEN 161.

Cu privire la activitatea desfasurata de societate in perioada verificata, aceasta a constat in comert cu cereale realizat din depozitul autorizat situat in loc.str. Principala nr. 1010-1012 cu o capacitate de 13.200 tone, activitati de productie agricola pe terenuri agricole aflate in proprietatea societatii cat si arendate de la persoane fizice, activitati de prestari servicii prestate catre terti de uscare si de depozitare cereale .

In anul agricol 2006-2007, SC SRL Peciu cultiva o suprafata de 383 hectare cu grau, in anul agricol 2007-2008, o suprafata de 362 hectare cu grau, orz si sorg, in anul agricol 2008-2009, o suprafata de 521 hectare cu grau, porumb si floarea soarelui, in anul agricol 2009-2010, o suprafata de 593 hectare cu grau, porumb, floarea soarelui si rapita, in anul agricol 2010-2011, o suprafata de 583 hectare cu grau, porumb, floarea soarelui, si rapita; in anul agricol 2011-2012, o suprafata de 709 hectare cu grau, porumb si floarea soarelui.

Productiile medii la hectar la pricipalele culturi realizate in perioada verificata, se incadreaza sau depasesc media zonei respectiv, sunt intre 8.285-8.611 kg la hectar la porumb, 2.889 si 5.148 kg la hectar la grau, 1.516-2.989 kg la hectar la floarea soarelui, 1.695 si 3.386 kg la hectar la rapita.

Analizand facturile prezentate de SCSRLreferitoare la achizitiile de porumb efectuate in perioada septembrie-octombrie 2007 de la SC SRL, jud. Arad, organele de inspectie fiscala constata urmatoarele:

1. Referitor la documentele care au sta la baza achizitiilor efectuate de la SC SRL, SCSRL-, a prezentat 18 facturi fiscale emise de aceasta societate aferente unei cantitati detone de porumb.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca aceste documente nu contin toate informatiile obligatorii prevazute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2007 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Raportat la aceste prevederi legale, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca toate facturile emise de SC SRL Pregu Mare nu contin informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. o) din Codul fiscal respectiv o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci cand se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeasi operatiune.

Avand in vedere faptul ca aceste facturi au fost emise pentru cantitati de porumb care depasesc capacitatea unui mijloc de transport si au fost livrate anterior facturarii in baza unor avize de insotire a marfii, aceste documente trebuiau in mod obligatoriu sa fie mentionate pe facturile centralizatoare;

De asemenea, facturile emise de SC SRL nu contin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit. 1), respectiv data la care au fost livrate bunurile.

Chiar daca aceste informatii rezulta in unele cazuri de pe avizele de insotire prezentate, pentru faptul ca aceste documente nu sunt mentionate pe facturile centralizatoare, nu se poate stabili cu certitudine ca marfa expediata cu avizele de insotire este aceeași mentionata in facturi avand in vedere si urmatoarele aspecte constatate de echipa de control:

-asa cum rezulta din situatia anexata, societatea a inregistrat intrari de porumb in gestiune, evidentiate in fisa de magazie „Porumb boabe” atat in cantitate neta (conform bonului de cantar) cat si in cantitate STAS rezultata prin ajustarea cantitatii nete prin aducerea la umiditatea de 17%, stocul de porumb boabe din fisa de magazie fiind evidentiat si condus la cantitatea STAS .

- Intrarile de porumb zilnice in gestiunea societatii inregistrate in fisa de magazie s-a facut prin inregistrarea unei cantitati globale zilnice care nu corespund in mai multe situatii cu cele evidentiate in avizele de insotire a marfii in baza carora s-a facut cantarirea si receptia .

Spre exemplu, in data de, conform avizelor si notelor de cantar prezentate, s-a receptionat de la SC SRL cantitatea detone porumb boabe fara a se inregistra in fisa de magazie aceasta cantitate.

In data de, conform avizelor si a notelor de cantar, a intrat in gestiunea societatiitone de porumb, iar in fisa de magazie s-a inregistrat cantitatea globala detone net de porumb .

Dupa cum se poate observa, cantitatea detone intrata in data de nu a fost inregistrata in fisa de magazie nici in data de In data de, societatea a inregistrat in gestiune cantitatea de 260,56 tone de porumb ca provenind de la SC SRL fara a putea prezenta avize de insotire a marfii emise de aceasta societate, receptia fiind facuta in baza unor bonuri de cantar.

S-a constatat faptul ca sub aspect cantitativ toate cantitatile de porumb inscrise in facturile emise de SC SRL emise in perioada septembrie-octombrie 2007 insumate nu corespund cu cele inscrise in avizele de insotire/bonuri de cantar si nici cu cantitatea totala de porumb inregistrata in fisa de magazie de SCSRL PeciuNou.

Astfel conform facturilor emise de SC SRL , cantitatea totala de porumb livrata catre SCSRL a fost detone, iar cantitatea totala inscrisa in avizele de insotire a marfii prezentate este detone, in

timp ce cantitatea totala neta (care trebuie sa corespunda cu cea din avize) receptionata si inscrisa in fisa de magazie este detone.

Se poate observa si deduce logic faptul ca aceste neconcordante dovedesc in plus faptul ca facturile emise de SC SRL nu contin date reale in cea ce priveste informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. k) referitoare la cantitatea bunurilor livrate.

Cu privire la informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul fiscal respectiv cele cu privire la codul de inregistrare prevazut la art. 153 ale cumparatorului de bunuri, se constata ca majoritatea facturilor emise de SC SRL au inscris un cod fiscal al cumparatorului eronat si nu cel al SCSRL, respectiv un numar de 12 facturi dintr-un total de 18 .

Astfel in timp ce codul de inregistrare fiscala al SCSRL este RO pe facturile nr. 39/19.10.2007 ; 38/18.10.2007; 37/17.10.2007; 36/16.10.2007, 35/15.10.2007; 34/11.10.2007; 32/09.10.2007 ; 31/08.10.2007, figureaza codul RO 13551857 pe factura nr. 33/11.10.2007 este completat la rubrica codul de inregistrare fiscala al cumparatorului codul RO 93551857 , pe facturile nr. 25/04.10.2007, nr. 24/03.10.2007, nr. 23/.....este completat codul cumparatorului RO 15951857. Cu privire la informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, respectiv cele cu privire la codul de inregistrare prevazut la art. 153 al persoanei impozabile care emite factura, se constata ca factura cu nr. 17/..... emisa de SC SRLnu este completat cu codul fiscal al acestei societati iar pe factura nr. 41/23.10.2007 este completat un cod de TVA eronat, respectiv RO 21940439 si nu cel al emitentului facturii respectiv RO 21940433.

Cu privire la avizele de insotire, document care asa cum este prevazut in OMFP nr. 2226/2006 sta la baza intocmirii facturii la furnizor si documentul de primire in gestiune la cumparator, se constata ca 32 avize de insotire a marfii nu contin toate informatiile minim obligatorii, respectiv nu contin codul fiscal al furnizorului si 6 avize nu contin nici localitatea si adresa furnizorului. Spre exemplu avizul nr. 83/13.10.2007, nr. 84/13.10.2007, nr. 85/13.10.2007, nr. 80/10.10.2007.

De asemenea, avizul cu numarul 40/28.09.2007 este emis pentru o cantitate detone de porumb, fara a se mentiona datele de identificare ale mijlocului de transport si in conditiile in care cantitatea mentionata depaseste in mod evident capacitatea unui mijloc de transport.

Din analiza avizelor de insotire a marfii emise de SC SRLse constata ca la emiterea acestor documente nu s-au respectat prevederile legale, respectiv numerele sub care au fost emise aceste documente nu se incadreaza in logica unei plaje de numerotare. Astfel, in data desunt emise avizele cu numarul 1-6, iar in data de 24 sisunt emise din nou avize cu nr. 1 pana la 6, dupa care in data dese emit din nou avize cu nr. 1 la 5.

In vederea verificarii realitatii transporturilor de cereale, au fost identificati prin sondaj proprietarii mijloacelor de transport inscrise pe avizele de insotire a marfii la care s-au solicitat informatii cu privire la transporturile efectuate asa cum prevede art. 94 alin. (3) lit. d) din Codul de procedura fiscala, respectiv contractele/comenzile incheiate, facturile emise pentru aceste prestari de servicii, jurnalul pentru vanzari in care au fost inregistrate aceste facturi, documente de incasare (chitanta/extras cont bancar), documentele prevazute de legislatia in vigoare referitor la transportul marfurilor, respectiv foile de parcurs intocmite din care sa rezulte numele soferului, locul de incarcare/descarcare, distanta parcursa, precum si orice alte documente care reflecta realitatea livrarilor.

Astfel, au fost transmise solicitari de informatii catre 12 societati comerciale si persoane fizice proprietari ai mijloacelor de transport inscrise pe avizele de insotire emise de SC SRL dupa cum urmeaza:

SC SRL Sacalaz, jud. Timis ,PF-
jud. Timis,- Jimbolia, jud. Timis, SCSRL -Timisoara,
SC& L SRL, jud. Timis, SC SRL -
Timisoara, SCSRL Timisoara, SCSRL -
jud. Timis, SCSRL - Jimbolia, SC SRL loc. Cabesti, jud.
Bihor, LI. Koko Emilian, loc. Jimbolia si SCSRL Jud.
Timis.

Din raspunsul primit de la societatile in cauza, rezulta ca respectivele societati nu au avut relatii comerciale cu SC SRLsi nu confirma efectuarea unor transporturi de porumb pentru aceasta societate conform avizelor de insotire a marfii emise in perioada septembrie- octombrie 2007.

Avand in vedere constatarile organelor de control, pe de o parte, si ,pe de alta parte, prevederile legale cu privire la conditiile de exercitare a dreptului de deducere la stabilirea impozitului pe profit a unor cheltuieli avand la baza documente care contin toate elementele si informatiile prevazute de legislatie in vigoare in perioada in care au fost emise aceste facturi, cheltuielile deduse de societate in baza facturilor si avizelor emise in perioada septembrie-octombrie 2007 de catre SC SRL -nu reprezinta cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit avand in vedere urmatoarele considerente:

- in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul Fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

- potrivit art. 21 alin. (1) din Codul Fiscal, reprezinta cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

- la art. 21 alin. (4) lit. f) din același act normativ, se arată că nu sunt deductibile 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. Raportat la această prevedere legală, Normele metodologice prevăzute de HG nr. 44/2004 la pct. 44 arată că: „înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor care dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

- în aplicarea prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003, Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004 arată că: „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt înregistrate în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare

- prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, care arată că, „orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor contabile, dobândind calitatea de document justificativ”, iar „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”.

- potrivit OMF nr. 1850/2004, anexa 1 cu privire la Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz. 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.

- înregistrările în contabilitate, respectiv, exercitarea dreptului de deducere la stabilirea impozitului pe profit, a unor cheltuieli și a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, pot fi realizate numai pe baza unor documente justificative (avize de însoțire a marfii, facturi, etc., care corespund, ca formularistică, cerințelor OMFP nr. 2226/2006, privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată.

Coroborând toate aceste prevederi legale, organele de control constată că facturile și avizele de însoțire a marfii emise de SC SRL - înregistrate în contabilitatea SC SRL nu îndeplinesc condițiile legale pentru a putea fi considerate documente justificative în scopul deducerii cheltuielii la calculul impozitului pe profit, deoarece nu furnizează toate informațiile prevăzute de legislația în vigoare.

In acest sens, inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia V/2007 emisa pentru aplicarea unitara a dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare, precum si ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, a statuat ca :

„Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA.”

In conformitate cu prevederile OMF nr. 1714/2005 (in vigoare la data tranzactiilor cu cele doua societati, art. 1 alin. (3) „Pentru inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor, agentii economici vor solicita furnizorilor de bunuri sau de servicii sa emita factura fiscala in conformitate cu prevederile art. 155 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, factura, alte documente specifice aprobate prin ordine ale ministrului finantelor publice, emise in baza HG nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora”.

Raportat la aceste prevederi legale in vigoare in perioada septembrie-octombrie 2007, facturile emise de SC SRL, jud. Arad contin informatii inexacte, incomplete sau nu le contin deloc, cu privire la urmatoarele:

- un numar de 12 facturi contin un cod de inregistrare fiscala al beneficiarului marfurilor eronat, informatie prevazuta de art. 155 alin. (5) lit. e) din Codul Fiscal.

- in speta fiind vorba de facturi centralizatoare aceste documente nu furnizeaza informatii referitoare la documentele emise anterior respectiv avizele de insotire a marfii, conform prevederilor de la art. 155 alin. (5) lit. o) din Codul Fiscal.

Fata de acest aspect, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lipsa acestor informatii, imperecherea avizelor cu facturile centralizatoare nu este posibila, iar cantitatea globala inscrisa in facturi este diferita atat de cea inscrisa in avizele de insotire a marfii/ bonurile de cantar prezentate cat si fata de cantitatile Nete si respectiv fata de cantitatile Stas (17% umiditate) inscrise in fisa de magazie. In aceasta situatie se poate concluziona faptul ca facturile emise de SC SRL nu contin date reale/exacte nici in ceea ce priveste informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. k) referitoare la cantitatea bunurilor livrate.

- doua dintre facturile emise de SC SRL, nr. 17/..... si nr. 41/23.10.2007, au inscris un cod de inregistrare fiscala al furnizorului eronat, situatie in care aceste documente nu indeplinesc conditia de la art. 155 alin. (5) lit.c) din Codul fiscal ;

- toate facturile emise de SC SRL nu contin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit.1), respectiv data la care au fost livrate bunurile.

Chiar daca aceste informatii rezulta in unele cazuri de pe avizele de insotire prezentate, pentru faptul ca aceste documente nu sunt mentionate pe facturile centralizatoare, avizele prezentate nu pot fi imperecheate cu facturile;

- pentru cantitatea de 260,56 tone de porumb inregistrata pe factura nr. 18/.....societatea nu detine avize de insotire a marfii si nu poate proba realitatea transportului;

- pentru cantitatea de 84,30 tone de porumb, inregistrata pe factura 22/01.10.2007 societatea justifica transportul si receptia prin avizul nr. 40/28.09.2007, in conditiile in care cantitatea depaseste capacitatea unui mijloc de transport.

In situatia de fapt prezentata, este imposibila stabilirea cu certitudine a faptului ca marfa expediata cu avizele de insotire este aceeasi mentionata in facturi.

In ceea ce privesc informatiile pe care le furnizeaza avizele de insotire a marfurilor cu privire la transportul marfurilor acestea nu se pot proba ca fiind cu certitudine reale intrucat in majoritatea cazurilor proprietarii mijloacelor de transport nu confirma existenta unor relatii comerciale cu SC SRL

Totodata, in cazul avizelor de insotire emise de SC SRLs-au mai constatat urmatoarele :

- emiterea acestor documente nu respecta logica unei plaje de numere in limitele carora trebuiau sa fie emise;

- informatiile minimal-obligatorii prevazute de HG nr. 831/1997 si OMF nr. 2226/2006, privitoare la identitatea furnizorului (cod fiscal) nu sunt inregistrate pe 32 avize de insotire a marfii iar 6 avize nu contin nici localitatea si adresa furnizorului si respectiv semnatura de primire in gestiune SC SRL.

Cu privire la forta probanta a documentelor justificative, Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003 rep., cu modificarile ulterioare, la art. 64 prevede ca documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. In cazul in care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate in considerare la stabilirea bazei de impunere.

Suma totala nedeductibila aferenta facturilor emise de SC SRLcare nu indeplinesc conditiile de la art. art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, este delei suma care a fost incorporata in cheltuielile urmatoarelor perioade fiscale prin descarcarea de gestiune a contului 371 Marfuri conform metodei FIFO dupa cum urmeaza:

- in trim. II 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SC SRL, inregistrand in debitul contului 607 Cheltuieli cu marfurile suma delei.

- in trim. III 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SC SRL, inregistrand in debitul contului 607 Cheltuieli cu marfurile suma delei.

- in trim. IV 2008 societatea a vandut cantitatea de 668, 91 tone de porumb provenienta SC SRL, inregistrand in debitul contului 607 Cheltuieli cu marfurile suma delei.

Pentru motivele aratate, suma totala de 2.837.776 lei, reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2008, stabilita de inspectia fiscala.

Referitor la cele 13 facturi emise de SCSRL, inregistrate in evidenta financiar contabila a SC SRL reiese cantitatea totala de porumb achizitionata in perioada septembrie - octombrie 2007 de la aceasta societate a fost detone .

In aceste conditii s-a procedat la verificarea documentelor in baza carora s-a efectuat inregistrarea in evidenta financiar contabila si in gestiunea societatii a achizitiilor de porumb de la SCSRL Bucuresti, respectiv facturi, avize de insotire, bonuri de cantar, fise de magazie.

Dintr-un numar de 13 facturi inregistrate in evidentele SC SRL, factura nr. 28/.....afidenta cantitatii detone porumb in valoare delei nu a putut fi prezentata, iar in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare, cheltuielile deduse care nu au la baza un document justificativ intocmit potrivit legii este nedeductibila la calculul impozitului pe profit.

Facturile emise de SCSRL Bucuresti inregistrate in evidentele SC SRLnu contin toate informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare, respectiv:

- nu contin informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. o) din Codul fiscal respectiv o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci cand se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeasi operatiune. Avand in vedere faptul ca aceste facturi au fost emise pentru cantitati de porumb care depasesc capacitatea unui mijloc de transport si au fost livrate anterior facturarii in baza unor avize de insotire a marfii, aceste documente trebuiau in mod obligatoriu sa fie mentionate pe facturile centralizatoare;

- nu contin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit. l), respectiv data la care au fost livrate bunurile.

Chiar daca aceste informatii rezulta in unele cazuri de pe avizele de insotire a marfii prezentate, pentru faptul ca aceste documente nu sunt mentionate pe facturile centralizatoare, nu se poate stabili cu certitudine ca marfa expediata cu avizele de insotire este aceeasi cu marfa mentionata in facturi .

- nu contin date reale nici in cea ce priveste informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. k) referitoare la cantitatea bunurilor livrate avand in vedere urmatoarele:

- societatea a inregistrat intrari de porumb in gestiune, evidentiata in fisa de magazie „Porumb boabe” atat in cantitate neta (conform bonului de cantar) cat si in cantitate STAS rezultata prin ajustarea cantitatii nete prin aducerea la umiditatea de 17%, stocul de porumb boabe din fisa de magazie fiind evidentiata si condus la cantitatea STAS .

- intrarile zilnice de porumb in gestiunea societatii inregistrate in fisa de magazie s-au efectuat prin inregistrarea unei cantitati globale zilnice care nu corespunde in mai multe situatii cu cele evidentiata in avizele de insotire a marfii in baza carora s-a facut cantarirea si receptia la data respectiva.

S-a constatat faptul ca sub aspect cantitativ toate cantitatile de porumb inscrise in facturile emise de SCSRL - Bucuresti emise in perioada septembrie-octombrie 2007 insumate nu corespund cu cele inscrise in avizele de insotire/bonuri de cantar si nici cu cantitatea totala de porumb inregistrata in fisa de magazie de SC SRL

Astfel, cantitatea totala de porumb inscrisa in avizele de insotire a marfii prezentate controlului a fost detone in timp ce cantitatea totala neta(care trebuie sa corespunda cu cea din avize) receptionata si inscrisa in fisa de magazie este detone.

Avizele de insotire, document care asa cum este prevazut in OMFP nr. 2226/2006, sta la baza intocmirii facturii la furnizor si documentul de primire in gestiune la cumparator, care trebuie sa contina minim urmatoarele informatii:

- seria si numarul intern de identificare a formularului;
- data emiterii formularului;
- datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresa, cod de identificare fiscala);
- datele de identificare ale cumparatorului (denumire, adresa, cod de identificare fiscala);
- denumirea si cantitatea bunurilor livrate;
- date privind expeditia: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, numar), numarul mijlocului de transport, ora livrarii, semnatura delegatului;
- semnatura expeditorului.

Raportat la aceste prevederi legale, din verificarile efectuate s-a constatat ca toate cele 65 de avize de insotire a marfii nu contin una sau mai multe dintre informatiile obligatorii mentionate.

Totodata, organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca :

- 2 avize nu au putut fi prezentate,
- 19 avize nu au inscrisa seria si numarul iar din acestea un numar de 5 avize nu prezinta informatii referitoare la data emiterii ;
- 26 de avize nu au inscris codul de inregistrare in scop de TVA al beneficiarului;
- toate avizele emise de SCSRL -Bucuresti nu contin informatii cu privire la ora livrarii;

- o parte din avizele prezentate, nu contin informatii cu privire la cartea de identitate a delegatului, semnatura delegatului si a furnizorului, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport auto;

In vederea verificarii realitatii transporturilor de cereale, au fost identificati prin sondaj proprietarii mijloacelor de transport inscrise pe avizele de insotire a marfii , la care s-au solicitat informatii cu privire la transporturile efectuate asa cum prevede art. 94 alin. (3) lit. d) din Codul de procedura fiscala, respectiv contractele/comenzile incheiate, facturile emise pentru aceste prestari de servicii, jurnalul de vanzari in care au fost inregistrate aceste facturi, documente de incasare(chitata/extras cont bancar), documentele prevazute de legislatia in vigoare referitor la transportul marfurilor respectiv foile de parcurs intocmite din care sa rezulte numele soferului, locul de incarcare/descarcare, distanta parcursa, precum si orice alte documente care reflecta realitatea livrarilor.

Astfel, un numar de doua societati neaga categoric existenta unor relatii comerciale cu SCSRL - Bucuresti si nu confirma efectuarea unor transporturi de porumb pentru aceasta societate conform avizelor de insotire a marfii emise in perioada septembrie-octombrie 2007. Totodata SCSRL loc. jud. Arad, afirma ca a inchiriat mijlocul de transport auto la o persoana care ar avea legatura cu SCSRL - Bucuresti fara insa sa incheie si sa prezinte documente in legatura aceasta operatiune , SCSRL, jud. Timis, nu face nici o referire si nu confirma prestarea unor servicii de transport catre SCSRL - Bucuresti, iar SCSRL Timisoara confirma prestarea unor servicii de transport pentru care a emis patru facturi, fara insa a prezenta borderourile mentionate pe aceste facturi sau foi de parcurs din care sa rezulte punctele de incarcare/descarcare , astfel incat nu se poate aprecia daca aceste transporturi sunt in legatura cu transporturile de cereale efectuate la depozitul SC SRL-.....

Avand in vedere constatarile organelor de control, pe de o parte, si, pe de alta parte, prevederile legale cu privire la conditiile de exercitare a dreptului de deducere la stabilirea impozitului pe profit a unor cheltuieli avand la baza documente care contin toate elementele si informatiile prevazute de legislatie in vigoare in perioada in care au fost emise aceste facturi, se constata ca cheltuielile deduse de SCSRL-....., in baza facturilor si avizelor emise in perioada septembrie-octombrie 2007 de catre SCSRL - Bucuresti, nu reprezinta cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit avand in vedere urmatoarele considerente:

- in conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Codul Fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003, profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

- potrivit art. 21 alin. (1) din Codul Fiscal, reprezinta cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

- la art. 21 alin. (4) lit. f) din acelasi cod, se arata ca nu sunt deductibile cheltuielile inregistrate in contabilitate care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor. Raportat la aceasta prevedere legala Normele metodologice prevazute de HG nr. 44/2004 arata ca: „inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor care dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare”.

- in aplicarea prevederilor art. 19 din Legea nr. 571/2003, Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004 arata ca: „Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt inregistrate in contabilitate, potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii nr. 82/1991, cu modificarile si completarile ulterioare (...)”

- prevederile art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata, care arata ca, „orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor contabile, dobandind calitatea de document justificativ”, iar „documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate, angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate”.

- potrivit OMF nr. 1850/2004, anexa 1 cu privire la Normele generale privind documentele justificative si financiar-contabile persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, consemneaza operatiunile economico-financiare in momentul efectuării lor, in documente justificative, pe baza carora se fac inregistrari in jurnale, fise si alte documente contabile, dupa caz. Documentele care stau la baza inregistrarilor in contabilitate pot dobandi calitatea de document justificativ numai in conditiile in care furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare.

- inregistrarii in contabilitate, respectiv, exercitarea dreptului de deducere la stabilirea impozitului pe profit, a unor cheltuieli si a dreptului de deducere a TVA, pot fi realizate numai pe baza unor documente justificative (avize de insotire a marfii, facturi, etc), care corespund, ca formularistica, cerintelor OMFP nr. 2226/2006, privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata.

- asa cum este prevazut la art. 64 din Codul de procedura fiscala, documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere;

- art. 65 din acelasi act normativ traseaza contribuabilului sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale .

Coroborand toate aceste prevederi legale, organele de control constata ca facturile si avizele de insotire a marfii emise de SCSRL-Bucuresti, inregistrate in contabilitatea SC SRL, nu indeplinesc conditiile legale pentru a putea fi considerate documente justificative in scopul deducerii cheltuielii la calculul impozitului pe profit, deoarece nu furnizeaza toate informatiile prevazute de legislatia in vigoare sau aceste informatii sunt inexacte.

Raportat la aceste prevederi legale in vigoare in perioada septembrie - octombrie 2007, facturile emise de SCSRL - Bucuresti contin informatii inexacte, incomplete sau nu le contin deloc, cu privire la urmatoarele:

- in speta fiind vorba de facturi centralizatoare aceste documente nu furnizeaza informatii referitoare la documentele emise anterior respectiv avizele de insotire a marfii, conform prevederilor de la art. 155 alin. (5) lit. o) din Codul Fiscal. Fata de acest aspect, organele de inspectie fiscala au constatat ca in lipsa acestor informatii, imperecherea avizelor cu facturile centralizatoare nu este posibila iar cantitatea globala inscrisa in facturi este diferita atat de cea inscrisa in avizele de insotire a marfii/ bonurile de cantar prezentate cat si fata de cantitatile Nete si respectiv fata de cantitatile Stas (17% umiditate) inscrise in fisa de magazie. In aceasta situatie se poate concluziona faptul ca facturile emise de SCSRL- Bucuresti nu contin date reale/exacte nici in cea ce priveste informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) lit. k) referitoare la cantitatea bunurilor livrate.

- pentru cantitatea detone de porumb evidentiata in contabilitate ca fiind achizitionata cu factura nr. 28/.....societatea nu detine acest document;

- toate facturile emise de SCSRL - Bucuresti nu contin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit. 1), respectiv data la care au fost livrate bunurile. Chiar daca aceste informatii rezulta in unele cazuri de pe avizele de insotire prezentate, pentru faptul ca aceste documente nu sunt mentionate pe facturile centralizatoare, avizele prezentate nu pot fi imperecheate cu facturile; In situatia de fapt prezentata, este imposibila stabilirea cu certitudine a faptului ca marfa expediata cu avizele de insotire este aceeasi mentionata in facturi .

In ceea ce privesc informatiile pe care le furnizeaza avizele de insotire a marfurilor cu privire la transportul marfurilor acestea nu se pot proba ca fiind reale intrucat in majoritatea cazurilor proprietarii mijloacelor de transport nu confirma existenta unor relatii comerciale cu SCSRL - Bucuresti. Totodata, asa cum s-a aratat anterior, in cazul avizelor de insotire emise de SCSRL - Bucuresti s-au mai constatat ca emiterea acestor documente nu respecta logica unei plaje de numere in limitele carora trebuiau sa fie emise, multe dintre aceste documente neavand serie si numar si /sau data.

Suma totala nedeductibila aferenta facturilor emise de SCsrl Bucuresti care nu indeplinesc conditiile de la art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile ulterioare este delei.

Aceasta suma a fost incorporata in cheltuielile urmatoarelor perioade fiscale prin descarcarile de gestiune a contului 371 „Marfuri” conform metodei FIFO dupa cum urmeaza:

- in trim. II 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SCSRL- Bucuresti, in valoare delei.

- in trim. III 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SCSRL- Bucuresti, in valoare delei;

- in trim. IV 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SCSRL- Bucuresti, in valoare delei ;

Pentru motivele de fapt si temeiurile de drept aratate, suma totala de 1 .368.161 lei, reprezinta cheltuieli cu marfurile nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pentru anul 2008, stabilita de inspectia fiscala.

Urmarea verificarilor efectuate asupra facturilor inregistrate in evidentele contabile, precum si din analiza neconcordantelor existente intre achizitiile efectuate de societate in perioada-.....si declarate in declaratiile cod 394 in corelatie cu livrarile declarate de furnizorii societatii , s-a constatat ca SC SRL-....., a evidentiat in declaratia cod 394 o achizitie efectuata de la SCSRL - , in sem. I 2009 in valoare delei cu o TVA aferenta delei, care figureaza ca nedeclarata de catre furnizor in declaratia cod 394.

Aceasta tranzactie a mai fost verificata de catre Garda Financiara Timis, ocazie cu care s-a incheiat Nota de constatare nr.

Avand in vedere aspectele constatate de catre Garda Financiara Timis, se poate concluziona ca la baza inregistrarii in evidenta contabila a SC SRL -a cantitatii delitri motorina (care ulterior a fost data in consum pentru lucrari agricole , asa cum rezulta din nota explicativa data de administratorul societatii), nu exista un document justificativ legal intocmit factura emisa de SCSRL - sub nr.fiind anulata de catre emitentul acesteia.

Pe de alta parte, s-a constatat ca nu exista documente de transport legal intocmite pentru cantitatea receptionata si in plus intreaga cantitate facturata a fost ridicata de catre reprezentantul unei alte societati, respectiv SC SRL

Din fisa de magazie prezentata de societate, rezulta ca toata cantitatea delitri de motorina receptionata in luna octombrie 2008 a fost data in consum pana la data de 31.12.2008, motiv pentru care. suma delei reprezinta cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit pentru trim. IV-2008, avand in vedere prevederile de la art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare, conform carora deducerea oricaror cheltuieli la calculul impozitului pe profit este conditionata de prezentarea unor documente justificative care sa indeplineasca conditiile legale. Or, in cauza, deducerea s-a

facut in baza unei facturi prezentate in copie de o alta valoare si al carei emitent declara ca aceasta factura a fost stornata.

SC SRL, inregistreaza in Registrul de evidenta fiscala si declara in Declaratia cod 101 depusa pentru anul 2007, venituri in suma de 226.275 lei ca venituri neimpozabile.

Societatea a declarat astfel suma subventiilor in bonuri valorice pentru achizitii carburanti destinata lucrarilor agricole in mod eronat ca facand parte din categoria veniturilor neimpozabile.

In conformitate cu OMFP nr. 1752/2005 pct. 212 alin. (1) lit. d), subventiile de care beneficiaza entitatea, reprezinta venituri din exploatare , categorie care este impozabila din punct de vedere al impozitului pe profit. Veniturile neimpozabile sunt strict si enumerativ continute de art. 20 din Codul Fiscal iar veniturile din subventii nu se regasesc printre acestea.

Pentru motivele aratate si avand in vedere prevederile art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003, prin care profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, suma de 226.275 lei considerata de societate ca fiind venituri neimpozabile la calculul impozitului pe profit pentru anul 2007, reprezinta venituri impozabile stabilite suplimentar de inspectia fiscala .

Societatea inregistreaza in perioada trim. III 2008 - trim. IV 2011, in debitul contului 607 „Cheltuieli privind marfurile” in corespondenta cu creditul contului 371 „Marfuri”, scazaminte in greutate a cantitatilor de cereale stocate, in suma delei.

Pentru scazamintele astfel inregistrate, societatea nu a prezentat bonuri de analiza prin care sa faca dovada ca scazamintele au la baza probe prelevate din cantitatile livrate. Totalul valoric al scazamintelor cu cereale pentru care societatea nu a prezentat bonuri de analiza emise la data livrarii din care sa rezulte diferenta de umiditate de la acea data si umiditatea standard de stocare de 14% si pe aceasta baza a diferentelor cantitative este delei, suma care reprezinta cheltuieli nedeductibile si care sa constituie baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit.

Sintetic, situatia impozitului pe profit se prezinta astfel:

Pentru anul 2006, societatea evidentiaza si declara in declaratia cod 101 privind impozitul pe profit un profit aferent anului 2006 in suma de 3.111.592 lei si un profit fiscal impozabil in suma de 286.122 lei, rezultat prin cumularea pierderii din anul 2005 in suma de -825.470 lei. Pentru anul 2006, societatea a declarat si a achitat un impozit pe profit in suma de 45.480 lei . Nu s-a modificat baza impozabila pentru anul 2006.

Pentru anul 2007, societatea evidentiaza in registrul de evidenta fiscala si declara in declaratia cod 101 privind impozitul pe profit un profit impozabil in

suma de 559.067 lei si un impozit pe profit in suma de 89.451 lei. Asa cum s-a aratat anterior, a fost stabilita ca baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit pentru anul 2007 suma de 226.275 lei - reprezentand venituri (subventie bonuri carburanti) considerata eronat neimpozabile de societate pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar in suma delei.

Pentru anul 2008, societatea evidentiaza in registrul de evidenta fiscala si declara in declaratia cod 101 privind impozitul pe profit o pierdere fiscala in suma de -.....lei, pierdere care a fost reportata in perioadele urmatoare in vederea recuperarii, asa cum rezulta din declaratiile cod 101 depuse pentru anii 2009, 2010 prima si a doua perioada fiscala, astfel:

- Pierdere fiscala delei a fost recuperata din profitul impozabil declarat in aceeasi suma de societate pentru anul 2009 ;

- Pierdere fiscala delei a fost recuperata din profitul impozabil declarat in aceeasi suma de societate pentru anul 2010-prima perioada fiscala (01.01.2010-30.09.2010) ;

- Diferenta de pierdere fiscala reportata in suma delei a fost recuperata din profitul impozabil declarat de societate pentru anul 2010-a doua perioada fiscala (.....-31.12.2010).

Asa cum s-a arata anterior, a fost stabilita o baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit pentru anul 2008, suma delei formata din urmatoarele sume:

-lei - porumb achizitionat de la SC SRL si SCSRL;

-lei - scazaminte stocuri fara documente justificative;

-lei - motorina provenind de la SC Dusan si Fiul SRL fara documente legale (factura in copie si de o alta valoare).

Total baza impozabila stabilita suplimentar pentru anul 2008 =lei.

Diminuare pierdere fiscala declarata in anul 2008 reportata in perioadele urmatoare =lei.

Profit impozabil stabilit suplimentar pentru anul 2008 =lei.

Impozit pe profit suplimentar pentru anul 2008 =lei.

Pentru anul 2009, societatea evidentiaza in registrul de evidenta fiscala si declara in declaratia cod 101 privind impozitul pe profit un profit aferent perioadei in suma delei si o pierdere cumulata delei rezultata din :

- pierdere reportata a anului 2008 =lei;

- profit impozabil aferent anului 2009 =lei;

- pierdere aferenta anului 2009 =lei;

Aferent anului 2009, inspectia fiscala a stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit suma delei.

Avand in vedere ca pierderea fiscala de -lei, reportata din anul 2008, a fost anulata prin baza impozabila stabilita suplimentar pentru anul 2008 rezulta urmatoarea situatie:

- profit impozabil declarat de societate aferent anului 2009 =lei;
- pierdere reportata din anul 2008 recalculata de inspectie fiscala = 0 lei;
- baza impozabila stabilita suplimentar pentru 2009 =lei;
- profit impozabil recalculat de inspectia fiscala =lei;
- impozit pe profit stabilit suplimentar =lei;
- pierdere reportata din anul 2009 =lei .

Pentru perioada fiscala, societatea evidentiaza in registrul de evidenta fiscala si declara in declaratia cod 101 privind impozitul pe profit:

- profit aferent perioadei in suma delei
- pierdere de reportat in 2010lei.

Aferent perioadei, inspectia fiscala a stabilit o baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit suma delei.

Avand in vedere ca pierderea fiscala delei reportata din anul 2008 a fost anulata prin baza impozabila stabilita suplimentar pentru anul 2008, rezulta urmatoarea situatie:

- profit impozabil declarat de societate aferent anului 2009 =lei
- pierdere reportata din anul 2008 recalculata de inspectie fiscala = 0 lei
- baza impozabila stabilita suplimentar pentru 2009 =lei
- profit impozabil recalculat de inspectia fiscala =lei
- impozit pe profit stabilit suplimentar =lei

Pentru perioada fiscala, societatea evidentiaza in registrul de evidenta fiscala si declara in declaratia cod 101 privind impozitul pe profit:

- un profit aferent perioadei in suma delei
- pierderea fiscala din anul 2008 reportata din prima perioada fiscala a anului 2010lei.
- un profit fiscal impozabil in suma delei

Avand in vedere ca pierderea fiscala de -.....lei reportata din anul 2008 a fost anulata prin baza impozabila stabilita suplimentar pentru anul 2008, rezulta urmatoarea situatie:

- profit impozabil declarat de societate aferent anului 2009 =lei
- pierdere reportata din anul 2008 recalculata de inspectie fiscala = 0 lei
- baza impozabila stabilita suplimentar pt perioada= 0 lei
- profit impozabil recalculat de inspectia fiscala =lei
- impozit pe profit recalculat pentru trim. IV 2010 =lei
- impozit pe profit declarat de societate pentru trim. IV 2010 =lei
- impozit pe profit stabilit suplimentar =lei

Pentru anul 2011, societatea evidentiaza in registrul de evidenta fiscala si declara in declaratia cod 101 privind impozitul pe profit o pierdere fiscala in suma delei.

Asa cum s-a aratat anterior, au fost stabilite urmatoarele sume ca baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit pentru anul 2011:

-suma delei dedusa in baza facturii emisa de SC Molinodent SRL;

-suma delei reprezentand scazaminte nedeductibile.

Total baza impozabila stabilita suplimentar pentru anul 2011 este delei.

Avand in vedere cele constatate si mentionate, pierderea fiscala delei declarata de societate se diminueaza cu suma delei, rezultand o pierdere fiscala de reportat in anul 2011 delei.

Pentru perioada, societatea declara in declaratiile cod 100 trimestriale 0 lei in contul impozitului pe profit. Asa cum rezulta din balanta de verificare lasi din registrul de evidenta fiscala, societatea inregistreaza o pierdere contabila delei si o pierdere fiscalalei.

Inspectia fiscala nu a stabilit sume suplimentare la calculul impozitului pe profit pentru aceasta perioada.

Avand in vedere diminuarea pierderii fiscale reportate din anul 2011 de lalei lalei, a fost emisa dispozitia de masuri prin care se vor dispune masuri de diminuare a pierderii fiscale inregistrate in registrul de evidenta fiscala la data decu suma delei si depunerea unei declaratii

rectificative cod 101 pentru anul 2012 in care se va tine cont de suma stabilita suplimentar de inspectia fiscala.

Implicatiile fiscale ale sumei delei stabilita ca baza impozabila suplimentara la calculul impozitului pe profit de inspectia fiscala este stabilirea unui impozit pe profit in suma delei si diminuarea pierderii fiscale inregistrate de societate lacu suma delei.

Impozitul pe profit in suma totala delei stabilit suplimentar pentru fiecare perioada fiscala se prezinta astfel:

- pentru anul 2006	0 lei;
- pentru anul 2007	
.....lei;	
- pentru anul 2008lei;
- pentru anul 2009lei;
- pentru anul 2010 trim. Ilei;
- pentru anul 2010 trim. IIlei;
Totallei.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar datorat la bugetul de stat in suma delei, au fost calculate majorari de intarziere si dobanzi prin

aplicarea cotelor in vigoare in perioadele pentru care s-au aplicat, respectivpentru fiecare zi de intarziere pana lapentru fiecare zi de intarziere pana lasipentru fiecare zi de intarziere pana la data de Suma totala a majorarilor si dobanzilor calculata pana la este delei din care:

-lei = majorari de intarziere in cota depentru fiecare zi de intarziere pana la
-lei = dobanzi de intarziere calculate prin aplicarea cotei depe zi, pentru intervalul
-lei = dobanzi de intarziere calculate prin aplicarea cotei depe zi pentru intervalul

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar datorat la bugetul de stat, societatea datoreaza penalitati in procent de 15% aplicata sumelor scadente la plata care depasesc 90 de zile. Suma totala astfel calculata este delei .

Majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere au fost calculate in conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

B. Taxa pe valoarea adaugata.

Societatea este platitoare de TVA din data desi este inregistrata in Registrul operatorilor intracomunitari sub nr.

Conform art. 156¹ alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, perioada fiscala pentru TVA, aferenta intervaluluieste trimestrul, iar pentru perioadaeste luna calendaristica, conform prevederilor art. 156¹ alin. (1).

Societatea inregistreaza TVA de rambursat datorita taxarii inverse aplicata la comertul cu cereale incepand cu data desi datorita ajustarii TVA colectata aferenta bazei de impozitare ajustata in conformitate cu prevederile de la art. 138 lit. d) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare, conform caruia baza de impozitare se reduce in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului, ajustarea fiind permisa incepand cu data pronuntarii hotararii judecatoresti de inchidere a falimentului, definitiva si irevocabila .

Cu privire la acest aspect, prin sentinta comerciala nr., emisa de Tribunalul Teleorman, s-a inchis procedura falimentului fata de SC SRL (fosta SC), societate fata de care SCavea o creanta neincasata in suma delei (inclusiv TVA). Prin decontul de TVA depus la AFPCM Timisoara sub nr., societatea inscrie la randul 16 „regularizari taxa colectata” cu semnul minus suma delei cu o TVA aferenta delei, suma care coincide cu soldul contului

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata deductibila

In perioada verificata societatea a dedus TVA din:

- achizitii de bunuri si servicii destinate realizarii de operatiuni taxabile, cum ar fi: materii prime si materiale necesare infiintarii de culturi agricole(seminte, ingrasaminte, chimice, ierbicide, fungicide, motorina, etc., achizitii de utilaje agricole, transport servicii efectuate de prestator (arat, discuit, semanat, ierbicidat, recoltat,etc.) servicii si utilitati (gaz, curent, servicii de internet si telefonie), leasing aferent unui autoturism etc.

Pentru exercitarea dreptului de deducere, societatea a justificat cuantumul TVA prin documente legal intocmite pentru bunurile si serviciile achizitionate de la diversi furnizori pe care le-a inregistrat in jurnalul de cumparari, fiind respectate prevederile Legii nr. 573/2003, art. 146 alin. (1) lit. a).

Bunurile si serviciile achizitionate sunt de natura celor prevazute la art. 145 din Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si au fost justificate cu documente care respecta prevederile art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 actualizata, cu urmatoarele exceptii :

1. La cap. Impozitul pe profit au fost prezentate detaliat constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care facturile si avizele de insotire a marfii emise de SC SRL —si SCSRL - Bucuresti nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi considerate document justificativ in scopul deducerii cheltuielilor la impozitul pe profit. Aceste motive de fapt si de drept se mentin si in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA inregistrata pe facturile emise de cele doua societati cu urmatoarele precizari:

- dreptul de deducere a TVA se poate exercita in conditiile prevazute de art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571 /2003, cu modificarile ulterioare , respectiv cu conditia sa detina o factura care sa cuprinda toate informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal;

- aceasta prevedere este similara cu cele care reglementeaza conditiile si mai ales informatiile pe care trebuie sa le contina documentele justificative in scopul deducerii cheltuielii la calculul impozitului pe profit. In acest sens OMFP nr. 2226/2006 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar - contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, in ceea ce priveste continutul facturilor, la art. 1 alin. (1) prevede faptul ca „incepand cu data de 1 ianuarie 2007, continutul minimal obligatoriu pentru formularul de factura este cel prevazut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal”.

- chiar daca Titlul VI din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare, nu face referire in mod direct la avizul de insotire a marfii ca document in baza caruia se acorda dreptul de deducere a TVA, informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) lit. o) cu privire la obligativitatea mentionarii documentelor emise anterior atunci cand se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeasi operatiune dar si

informatiile de la art. 155 alin. (5) lit. 1) respectiv „data la care au fost livrate bunurile” sunt informatii care fac trimitere la avizul de insotire a marfii .

In ceea ce priveste factura centralizatoare, una dintre conditii prevazute in Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile ulterioare, este ca toate documentele emise la data livrarii de bunuri sa fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.

Asa cum s-a aratat si la cap. Impozitul pe profit, avand in vedere ca porumbul inregistrat pe facturile emise de SC SRL -si SCSRL - Bucuresti depaseste capacitatea normala a unui mijloc de transport auto este de presupus ca aceste cantitati au fost livrate/transportate cu mai multe mijloace de transport fiind necesare intocmirea mai multor avize de insotire a marfii asa cum prevede si OMFP nr. 2226/2006 la art. 3 alin. (1) in conformitate cu care „in situatiile in care bunurile circula fara sa fie insotite de factura, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de insotire a marfii, cu exceptiile prevazute expres de reglementarile legale in vigoare.”

In aceasta situatie, avizele de insotire emise pentru fiecare livrare in parte trebuiau mentionate pe factura emisa ulterior datei livrarii. Nu doar ca aceste documente nu au fost indicate pe factura centralizatoare dar din verificarile efectuate sub aspect cantitativ este imposibila imperecherea in totalitate a cantitatilor inscrise in avizele de insotire a marfii prezentate de SC SRL ca fiind emise de cele doua societati, cu facturile emise de acestea si cu cantitatile inregistrate in evidenta operativa de gestiune respectiv fisa de magazie.

Informatiile furnizate de transportatorii marfurilor nu confirma efectuarea transporturilor de porumb conform avizelor pe care figureaza mijlocul de transport mentionat.

In conditiile prezentate anterior si detaliate la capitolul impozit pe profit este evident ca facturile emise de cele doua societati furnizoare de porumb, SC SRL -si SCSRL - Bucuresti nu contin informatiile obligatorii prevazute de art. 155 alin. (5) lit. o) si lit. l) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare.

De asemenea s-a constatat faptul ca facturile in cauza nu contin si alte informatii obligatorii prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal dupa cum urmeaza:

- 12 facturi emise de SC SRL prezinta informatii eronate in ceea ce priveste codul fiscal al beneficiarului, informatie prevazuta de art. 155 alin. (5) lit. f) din Codul fiscal;

- alte doua facturi emise de SC SRL contin informatii eronate in ceea ce priveste codul fiscal al emitentului facturii, informatie prevazuta de art. 155 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal;

In cazul facturilor emise de SCSRL Bucuresti, acestea prezinta aceleasi informatii lipsa in ceea ce privesc documentele (avizele de insotire a marfii) emise anterior emiterii facturii respectiv informatiile prevazute de art. 155

alin. (5) lit. o) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare, si informatiile cu privire la data la care au fost livrate bunurile si art. 155 alin. (5) lit. 1) din acelasi act normativ.

In plus, societatea nu a prezentat o factura indicata ca fiind emisa de SCsub nr. 28/02.10.2007, in suma delei si TVA delei;

Avand in vedere prevederile de la art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare, conform caruia dreptul de deducere se poate exercita cu conditia ca persoana impozabila sa detina o factura care sa cuprinda toate informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, se constata ca SC SRL nu indeplineste aceasta conditie obligatorie, documentele emise de cele doua societati prezentate inspectiei fiscale (facturi si avize de insotire a marfii) prezentand informatii lipsa, informatii eronate si/sau nereale.

Inalta Curte de Casatie si Justitie prin Decizia V/2007 emisa pentru aplicarea unitara a dispozitiilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, precum si ale art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, a statuat ca :

„Taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea TVA.”

Asa cum s-a arata anterior, facturile si avizele emise de SC SRL -si SCSRL - Bucuresti nu contin toate informatiile prevazute de OMFP nr. 2.226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991 republicata si, respectiv, cele de la art 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, in ceea ce priveste facturile .

Suma totala a TVA nedeductibila stabilita de inspectia fiscala, aferenta facturilor emise de SC SRLsi SCSRL Bucuresti este delei.

Cu privire la respectarea prevederilor OUG nr. 12/2006 privind stabilirea unor masuri de reglementare a pietei cerealelor si a produselor procesate din cereale, avand in vedere ca piata cerealelor este o piata reglementata, comercializarea cerealelor este supusa unor reguli care sa permita in orice moment trasabilitatea (stabilirea provenientei si circuitului) pe piata a marfii tranzactionate.

Verificarile efectuate de organele de inspectie fiscala au relevat faptul ca SC SRL -jud. Arad si SCSRL Bucuresti, sunt societati care nu functioneaza la sediu declarat, nu depun declaratii fiscale si nu achita taxe la bugetul de stat, nu au puncte de lucru si nu detin active (teren si utilaje agricole) fapt pentru care nu se poate confirma calitatea de producator si/sau comerciant.

Asa cum rezulta din informatiile publice afisate pe pagina de internet a Ministerului Agriculturii, nicio societate dintre cele nominalizate mai sus nu detine autorizatie/licenta de depozit pentru cereale eliberate in conditiile stipulate de Ordinului Ministerul Agriculturii Padurilor si Dezvoltarii Rurala nr. 222/2006 si respective OUG nr. 141/2002.

In aceste conditii SC SRLavea obligatia de a se asigura ca cerealele achizitionate de la furnizorii societatii respecta conditiile imperative legale prevazute de OUG nr. 12/2006 si implicit de provenienta licita a cerealelor achizitionate de la aceste societati .

2. SC SRL-.....a evidentiat in declaratia cod 394 o achizitie efectuata de la SCSRL -....., in sem. I 2009 in valoare delei cu TVA aferenta delei, suma care figureaza ca nedeclarata de catre furnizor in declaratia cod 394.

Din nota explicativa data de administratorul societatii si din documentele prezentate controlului cu privire la aceasta tranzactie se constata urmatoarele:

- SC SRL-....., a inregistrat in data dein debitul contul 4426 TVA deductibila in corespondenta cu creditul contului 401.A026. suma delei cu explicatia „TVA Antrepriza Dusan si Fiul SRL”.

Pentru aceasta inregistrare, a prezentat ca document justificativ o factura emisa de SCSRL - sub nr.in valoare delei si o TVA in suma delei reprezentand cantitatea delitri motorina.

- Din nota explicativa, rezulta ca societatea a inregistrat in data departial sumele inscrise pe acest document, respectiv doar suma delei in contul 401 si TVA aferenta delei in contul 4426, motivand prin faptul ca din cantitatea delitri motorina, inscrisa pe factura emisa de SCSRL -, a fost efectiv receptionata si achitata cantitatea delitri motorina.

Aceasta tranzactie a mai fost verificata de catre Garda Financiara Timis, ocazie cu care s-a incheiat Nota de constatare nr.

Avand in vedere aspectele constatate de catre Garda Financiara Timis, se poate concluziona ca la baza inregistrarii in evidenta contabila a SC SRL -a cantitatii delitri motorina (care ulterior a fost data in consum pentru lucrari agricole , asa cum rezulta din nota explicativa data de administratorul societatii), nu exista un document justificativ legal intocmit, factura emisa de SCSRL - sub nr.fiind anulata de catre emitentul acesteia.

Pe de alta parte, s-a constatat ca nu exista documente de transport pentru cantitatea receptionata si, in plus, intreaga cantitate facturata a fost ridicata de catre reprezentantul SC

Pentru faptul ca societatea a prezentat la justificarea TVA in suma delei factura emisa de SCSRL - sub nr., document prezentat in copie xerox si care s-a dovedit ca a fost anulata de catre emitentul acesteia, se constata ca nu sunt indeplinite conditiile de la art. 146 din Codul fiscal respectiv TVA dedusa in suma delei, nu are la baza o factura legal intocmita si, in plus, lipseste exemplarul original al documentului, motiv pentru care in conformitate cu dispozitiile de la pct. 46 alin. (1) din HG nr. 44/2004 referitoare la normele de aplicare a Codului Fiscal, nu se poate justifica deducerea TVA.

Avand in vedere motivele de fapt si temeiurile de drept aratate, suma delei reprezinta TVA nedeductibila stabilita suplimentar de inspectia fiscala.

Societatea inregistreaza factura nr.emisa de SC in suma delei si TVA delei, reprezentand contravaloarea cantitatii de kg de porumb.

Din eroare, societatea a inregistrat in contul acestei facturii suma delei si TVA delei, fapt care a generat o diferenta si in declaratiile cod 394 depuse de cele doua societati pentru sem. 1- 2011 in suma delei si TVA delei.

Avand in vedere ca pentru diferenta in suma delei si TVA aferenta delei (dintre valoarea facturata si cea inregistrata in contabilitate) societatea nu poate prezenta documente justificative, se constata ca nu sunt indeplinite conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere prevazute la art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare privind Codul Fiscal.

Pentru motivele de fapt si temeiurile de drept indicate, TVA in suma delei reprezinta TVA nedeductibila stabilita suplimentar de inspectia fiscala.

In ceea ce priveste achizitiile efectuate din spatiul intracomunitar, organele de inspectie fiscala au avut in vedere „Metodologia de inspectie fiscala a taxei pe valoare adaugata in cazul operatiunilor intracomunitare”, transmisa de ANAF - Directia de metodologie si proceduri pentru inspectia fiscala sub nr.

Pentru achizitiile intracomunitare efectuate de catre societate au fost verificate, in conformitate cu prevederile art. 146, alin. (1) lit. e) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

- factura emisa de catre partenerul intracomunitar;
- modul de inregistrare a TVA concomitent, ca taxa deductibila si colectata in decontul aferent perioadei fiscale in care a luat nastere exigibilitatea, (taxare inversa).

S-au verificat furnizorii din Comunitate, in sensul existentei calitatii de operatori intracomunitari, precum si existenta documentelor de transport, in vederea stabilirii caracterului operatiunii ca fiind intracomunitara (locul de plecare

un stat membru, locul de sosire Romania), destinatarul final al bunurilor fiind SC SRL -

Avind in vedere constatarile organelor fiscale din Italia in legatura cu diferente negative si pozitive evidentiata in raportul VIES in relatie cu cele trei societati, acestea se datoreaza in principal unor erori de raportate in declaratiile informative fara a se modifica baza impozabila.

Recapitulare TVA deductibila perioada: TVA deductibila stabilita de societate =.....TVA stabilita ca nedeductibila =lei
TVA deductibila stabilita de control =lei

Cu privire la taxa pe valoarea adaugata colectata

Aferent perioadei supusa inspectiei fiscale, societatea realizeaza venituri din vanzarea cerealelor pe care le recolteaza de pe suprafete arendate, precum si de pe suprafete proprietatea societatii (porumb, grau, floarea soarelui) si din achizitii de la persoane juridice si fizice, prestari servicii depozitare/uscarea cereale (in baza contractelor incheiate cu diverse societati comerciale).

Societatea este autorizata sa desfasoare activitati de depozitare produse agricole clasa CAEN 6312 la unitatea de depozitare, nr. 1010-1012 cu o capacitate totala de depozitare de 13.200 tone conform Autorizatiei de depozit seria TM nr .0002484/20.06.2007.

Bunurile livrate sunt consemnate in facturi intocmite conform prevederilor art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. Pentru aceste livrari, societatea este obligata la plata taxei conform art. 150 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Incepand cu data de 01.06.2011, societatea aplica masurile de simplificare pentru livrarile de cereale conform art. 160 alin. (2), lit. c) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. Baza de impozitare si cotele de impozitare sunt corect stabilite conform art. 137 si art. 140 alin. (1) din Codul fiscal.

Urmarea verificarilor efectuate, s-au constatat urmatoarele deficiente care au condus la stabilirea de TVA colectata suplimentar, astfel:

1. In lunile octombrie si noiembrie 2008, societatea emite doua facturi de storno catre SCSRL Timisoara , astfel:

.....
.....

Cu privire la documentele care au stat la baza inregistrarilor in evidentele contabile se constata ca acestea sunt emise cu nerespectarea prevederilor legale in vigoare avand in vedere urmatoarele:

.....
.....

In legatura cu cantitatea detone porumb care face obiectul avizului nr., din Nota explicativa luata de catre comisari ai Garzii Financiare Timis administratorului SCSRL Timisoara, urmare a efectuarii unui control la aceasta societate in data de 09.10.2008, rezulta ca desi reprezentantul acestei societati recunoaste ca a emis avizul nr. acest document nu a fost inregistrat in contabilitate si in evidenta operativa a societatii (fisa de magazie).

Avand in vedere cele constatate la SCSRL Timisoara, organele de control ale Garzii Financiare Timis au efectuat un control inopinat la SC SRL, procedand la inventarierea stocului de marfa, rezultatele acestei operatiuni fiind consemnate in documentul numit „Analiza stocurilor de cereale la data de 01.10.2008” efectuata la sediul SC SRL.

Prin acest document, s-a stabilit ca la data de 01.10.2008 exista un plus de gestiune neinregistrat de 118.360 kg porumb fata de stocul scriptic de la acea data de 4.390.161 kg (stocul faptic de porumb rezultat in urma inventarierii a fost dekg) situatie in care s-a luat masura complementara de confiscare a contravalorii acestei cantitati.

Asa cum rezulta din Decizia nr. 159/R/CA emisa de Tribunalul Timis, definitiva si irevocabila, prin care s-a respins plangerea contraventionala promovata de societate impotriva PV de contraventie nr., instanta a retinut, in ceea ce priveste avizul 0..... emis de SCSRL, ca exista serioase indoieli cu privire la realitatea livrarii, avand in vedere ca din cuprinsul acestui document rezulta ca SCSRL ar fi livrat cumparatorului SC SRL cantitatea de 202.060 kg porumb cu un singur autovehicul (neidentificat), intr-un singur transport, asa cum presupune existenta unui singur aviz de insotire, iar, pe de alta parte, daca s-ar fi tinut cont de acest aviz stocul faptic ar fi trebuit sa fie mai mare decat cel efectiv constatat.

In ceea ce priveste cantitatea dekg porumb inscrisa pe avizul nr., document emis in conditii similare cu cele retinute de instanta de judecata pentru avizul 0..... emis de SCSRL, avand in vedere ca este emis un singur aviz pentru o cantitate detone porumb, cantitate care depaseste in mod evident capacitatea unui autovehicul de transport marfa, iar in plus pe acest document nu este mentionat numarul de inmatriculare al mijocului de transport care a efectuat transportul celorkg porumb, nu se poate stabili provenienta/trasabilitatea acestei cantitati, rezulta de aici ca exista serioase indoieli cu privire la realitatea tranzactiei.

- in data de, inregistreaza scazaminte aferente livrarilor de floarea soarelui din care nu justifica prin bonuri de analiza scazaminte in valoare delei:

-in data de, inregistreaza scazaminte aferente livrarilor de grau, din care nu justifica prin bonuri de analiza scazaminte in valoare delei;

Totalul valoric al scazamintelor cu cerealele pentru care societatea nu a prezentat bonuri de analiza emise la data livrarii din care sa se deduca diferenta de de umiditate de la acea data si umiditatea standard de stocare de 14% si pe aceasta baza a diferentelor cantitative este delei.

In temeiul art. 128 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile ulterioare, aferent acestei sume inspectia fiscala a stabilit TVA colectata suplimentar delei.

Recapitulare TVA colectata perioada-.....:
TVA colectata stabilita de societatelei
TVA colectata suplimentarlei
TVA colectata stabilita de controllei

Analiza sumei negative de TVA

Documentele de achizitie sunt inscrise in jurnalele de cumparari, respectiv cele de vanzare sunt inscrise in jurnalele de vanzare.

In urma inspectiei fiscale, controlul a stabilit ca TVA negativa lapentru care societatea a prezentat documente justificative este in suma delei si corespunde cu suma inregistrata in fisa de evidenta pe platitor editata la data de

Recapitulare TVA de rambursat pe perioada-.....:
TVA solicitat la rambursare
.....lei

TVA nedeductibila stabilita de control
.....lei

TVA colectat suplimentar de control
.....lei

Total TVA suplimentar stabilit de inspectia fiscalalei
TVA cu drept de rambursare 0 lei

TVA de plata stabilita de control
.....lei

Pentru TVA stabilita de inspectia fiscala ca nedeductibila si TVA colectata suplimentar au fost calculate majorari de intarziere si dobanzi in suma delei prin aplicarea cotelor in vigoare la data exigibilitatii TVA stabilita suplimentar respectivpentru fiecare zi de intirziere pina la data depentru fiecare zi de intirziere pina lasipina la data de

Pentru TVA de plata neachitata de societate, aceasta datoreaza penalitati in procent de 15% aplicata sumelor scadente la plata care depasesc 90 de zile.

Suma totala a penalitatilor astfel calculata este delei .

Majorarile/dobanzile de intarziere si penalitatile de intirziere au fost calculate in conformitate cu prevederile art. 119 alin. (1) si art. 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

III. Avand in vedere sustinerile societatii contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in perioada verificata, invocate de catre contestatoare si de catre organele fiscale, serviciul investit cu solutionarea contestatiei retine ca DGRFP Timisoara este competenta sa solutioneze contestatia depusa SC SRL, prin care aceasta solicita urmatoarele:

- 1) Anularea in parte, ca netemeinica si nelegala, a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.emisa in baza Raportului de Inspectie Fiscala nr.;
- 2) Anularea in parte a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.emisa de DGFP Timis - Activitatea de control fiscal;
- 3) Anularea in parte a Raportului de inspectie fiscala nr.din data deemis de catre Agentia Nationala de Administrare Fiscala - Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Timisoara - Administratia Judeteana a Finantelor Publice Timis;
- 4) Constatarea deductibilitatii cheltuielilor in suma delei, aferente documentelor (facturi si avize de insotire a marfurilor) emise de SC SRL si SCSRL considerate societati de tip fantoma si, pe cale de consecinta, constatarea ca fiind nedatorate obligatiile fiscale suplimentare constand in impozit pe profit aferente acestor cheltuieli;
- 5) Constatarea deductibilitatii TVA in suma delei de pe facturi emise de catre SC SRL si SCSRL, si, pe cale de consecinta, constatarea ca fiind nedatorate obligatiile fiscale suplimentare constand in TVA aferente acestei sume;
- 6) Constatarea ca fiind nedatorate obligatiile fiscale suplimentare constand in TVA in suma delei aferenta facturii nr.emisa de furnizorul SCSRL Timisoara;
- 7) Anularea tuturor obligatiilor fiscale accesorii calculate asupra sumelor mentionate la punctele 4-6.
- 8)

III.1. Referitor la contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. 421/.....

In fapt, SC SRL a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr.

In drept, potrivit prevedrilor art. 85 alin. (1) si art. 88 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.”

*Astfel se retine, că, titlu de creanță pentru obligatiile datorate bugetului de stat il constituie **decizia de impunere**, aceasta fiind cea care produce efecte juridice fata de contribuabil la baza acesteia fiind **raportul de inspectie fiscala, act premergator emiterii deciziei de impunere.”***

„ART. 88:

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoarea adaugata si deciziile privind restituirii de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;

d) procesele-verbale prevazute la art. 142 alin. (6) si art. 168 alin. (2).

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

Potrivit art. 206 alin. (2) din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(2) **Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”***

La art. 107 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede :

*„**Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabilete si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:***
a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;”

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscala s-a prevazut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligatii suplimentare respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanta prin care se pot stabili obligatii fiscale in sarcina contribuabilului.

Se mai retine ca, potrivit OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, contestatiile: *„**Impotriva***

titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, inconditiile legii.(...)” in speta raportul de inspectie fiscala neavand natura juridica a unui act administrativ fiscal nu poate fi contestat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

Avand in vedere si prevederile art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare **„Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”**, organul de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr.
urmand a fi respinsa ca inadmisibila.

III.2. Referitor la invocarea de catre petenta a unor aspecte ce tin de legalitatea actelor incheiate

III.2.A. Cauza supusa solutionarii este daca lipsa unei comunicari scrise prealabile cu privire la rezultatele controlului, in conditiile in care aceste rezultate au fost comunicate societatii cu prilejul discutiei finale, este de natura sa atraga nulitatea deciziei de impunere emisa in urma inspectiei fiscale.

In fapt, prin contestatia formulata SC AGRO VI-PD SRL SRL sustine ca nu a putut formula un punct de vedere intrucat rezultatele controlului nu i-au fost prezentate in forma scrisa.

In drept, potrivit art. 9 si art. 107 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data desfasurarii inspectiei fiscale:

„Art. 9. – (1) Inaintea luarii deciziei organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei”.

„Art. 107. – (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale asupra constatarilor rezultate din inspectia fiscala.

(2) La incheierea inspectiei fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu exceptia cazului in care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare in urma inspectiei fiscale sau a cazului in care contribuabilul renunta la acest drept si notifica acest fapt organelor de inspectie fiscala.

(3) Data, ora si locul prezentarii concluziilor vor fi comunicate contribuabilului in timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul sa prezinte, in scris, punctul de vedere cu

privire la constatările inspecției fiscale".

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei reiese ca in baza instiintarii privind discutia finala cu administratorul societatii, acesta a consemnat, in scris, in punctul de vedere anexat raportului de inspectie fiscala urmatoarele:

„Noi nu am primit o copie a raportului de inspectie fiscala la sediul societatii.

Am putut doar lectura rapid o schita a acestui raport de inspectie fiscala.

Ca urmare a lecturarii rapide, din cele retinute noi nu am putut observa ca am fost acuzati ca am efectuat tranzactii fisctive, neconforme cu realitatea.

Noi nu suntem de acord cu acest punct de vedere, nu putem sa ni-l insusim si sustinem ca toate operatiunile reflectate in contabilitate sunt conforme cu realitatea si cu dispozitiile legale in vigoare".

Prin urmare, **chiar din punctul de vedere semnat de reprezentantul societatii rezulta ca organele de inspectie fiscala i-au prezentat constatările, consecintele fiscale si temeiurile legale ale acestor consecinte, astfel ca sustinerea contestatoarei privind nerespectarea prevederilor procedurale nu are niciun temei legal.** Faptul ca reprezentantul contestatoarei avea nevoie de documentare cu privire la prevederile legale invocate de organele de inspectie fiscala nu are relevanta in solutionarea cauzei, avand in vedere ca putea beneficia de asistenta de specialitate pe parcursul desfasurarii inspectiei, in conformitate cu prevederile art. 106 alin. (3) din Codul de procedura fiscala.

Drept urmare, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata.**

III.2.B. Cauza supusa solutionarii este daca in mod corect organele de inspectie fiscala au verificat anul 2006 in ceea ce priveste impozitul pe profit

In fapt, SC SRL a facut obiectul unei inspectii fiscale partiale privind rambursarea TVA cu control anticipat.

Urmare inspectie fiscale efectuate cu privire la rambursarea TVA s-a constatat ca diferentele stabilite la TVA au influenta si asupra impozitului pe profit.

In acest sens, a fost emis Avizul de inspectie fiscala nr.conform caruia SC SRL a fost supusa unei inspectii fiscale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare si plata a impozitului pe profit.

Inspectia fiscala s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala in data de si emiterea *Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.*

Perioada de verificare a impozitului pe profit avizata de organele de inspectie fiscala estesi s-a realizat conform Avizului de inspectie fiscala nr.

Prin contestatia formulata, societatea sustine ca „*Inspectia fiscala inceputa in anul 2012 nu avea competenta de a verifica situatia fiscala a anului 2006 (...)*”, intelegand sa invoce prescriptia dreptului de a stabili obligatii fiscale ca motiv de nulitate a actelor administrativ fiscale intocmite..

Mai mult, contestatoarea sustine ca inspectia fiscala a fost efectuata cu incalcarea dispozitiilor art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 23 alin. (1) si alin. (2) si art. 91 alin. (1) si (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 23 - (1) Daca legea nu prevede altfel, dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa se nasc in momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

(2) Potrivit alin. (1) se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata.”

„Art. 91 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligatii fiscale se prescrie in termen de 5 ani, cu exceptia cazului in care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescriptie a dreptului prevazut la alin. (1) incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmatore celui in care s-a nascut creanta fiscala potrivit art. 23, daca legea nu dispune altfel.”

Se retine ca, prevederile legale care reglementeaza prescriptia extinctiva sunt imperative, acestea limitand perioada de timp in care se poate valorifica un drept.

Cu privire la data de la care incepe sa curga termenul de prescriptie in cazul diferentelor de impozit pe profit, se constata ca aceasta este in stransa legatura cu momentul in care s-a nascut creanta fiscala, respectiv cu momentul in care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le genereaza.

In ceea ce priveste momentul la care se naste dreptul organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata si de la care incepe sa curga termenul de prescriptie, trebuie stabilit momentul in care se constituie baza de impunere care genereaza creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa, precum si momentul in care se nasc dreptul de creanta fiscala si obligatia fiscala corelativa.

Astfel, in sensul prevederilor art. 23 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, nasterea dreptului organului fiscal de a stabili si a determina obligatia fiscala datorata, este nasterea dreptului la actiune, respectiv a dreptului organului fiscal la actiunea de a stabili obligatii fiscale.

Dreptul la actiune al organului fiscal pentru stabilirea obligatiilor fiscale se naste la data la care a expirat termenul legal de depunere a declaratiei fiscale pentru perioada respectiva.

Or, potrivit art. 34 alin. (1) lit. b) si alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de

„ART. 34 -Plata impozitului

(1) Plata impozitului se face astfel:

(...) b) contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la lit. a), au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul, dacă în prezentul articol nu se prevede altfel. Începând cu anul 2008, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru contribuabilii menționați la lit. a) (...)

(11) Contribuabilii prevăzuți la alin. (1) lit. b), care definitivează până la data de 15 februarie închiderea exercitiului financiar anterior, depun declarația anuală de impozit pe profit și plătesc impozitul pe profit aferent anului fiscal încheiat, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor. (...)

In același sens, sunt și prevederile Anexei nr. 2 privind Instrucțiunile pentru completarea formularelor 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, 120 „Decont privind accizele” și 130 „Decont privind impozitul la titeiul și la gazele naturale din producția internă prevăzute în OMFP nr. 35/2005 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 „Declarație privind impozitul pe profit”, 120 „Decont privind accizele” și 130 „Decont privind impozitul la titeiul și la gazele naturale din producția internă”, referitor la declarația privind impozitul pe profit aferent anului 2006.

„I. Depunerea declarației.

1. Declarația privind impozitul pe profit se completează și se depune anual de către platitorii de impozit pe profit, după definitivarea impozitului pe profit, astfel:

a) până la data de 15 februarie, inclusiv, a anului următor celui de raportare, de contribuabilii care, până la această dată au definitivat închiderea exercitiului financiar anterior, de organizațiile nonprofit, precum și de contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultura și viticultura.

Contribuabilii care au definitivat închiderea exercitiului financiar anterior până la data de 15 februarie inclusiv, a anului următor celui de raportare, depun declarația anuală de impozit pe profit, fără a declara în formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat”, pentru trimestrul IV al anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, respectiv pentru luna decembrie a anului de raportare, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru luna noiembrie a aceluiași an fiscal.

b) până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare pentru anul expirat, pentru contribuabilii platitori de impozit pe profit care nu se încadrează la lit. a).

La completarea formularului se au în vedere prevederile Legii nr. 571/2003

privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ale Hotararii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si deciziile Comisiei fiscale centrale.

In cazul in care platitorul corecteaza declaratia depusa initial, declaratia rectificativa se intocmeste pe acelasi model de formular, inscriind "X" in spatiul special prevazut in acest scop."

In concluzie, baza impozabila s-a constituit la sfarsitul perioadei fiscale, iar dreptul de creanta fiscala si obligatia corelativa s-au nascut la termenul de declarare, respectiv termenul prevazut pentru depunerea situatiilor financiare.

Astfel, se retine ca in cazul impozitului pe profit, termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care legea prevede obligativitatea depunerii formularului 101 „*Declaratie privind impozitul pe profit*”.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca argumentele contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu sunt intemeiate, impozitul pe profit anual fiind declarat in anul urmator celui de realizare, prin Declaratia 101 depusa la organul fiscal (***termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care s-a nascut creanta fiscala***).

Astfel, pentru impozitul pe profit aferent anului 2006 declaratia anuala se depune pana la data definitivarii situatiilor financiare, respectiv in anul 2007, iar prescriptia dreptului la actiune a organului de inspectie fiscala incepe sa curga de la data de 01.01.2008.

Mai mult, a interpreta declansarea cursului prescriptiei extinctive a dreptului organului fiscal de a efectua verificarea impozitului pe profit, exclusiv in functie de momentul constituirii bazei de impunere la sfarsitul perioadei fiscale, fara luarea in considerare termenului de declarare a impozitului pe profit, ar insemna sa nu se dea eficienta prevederilor art. 34 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere aspectele prezentate anterior, se retine ca, perioada de verificare a impozitului pe profit avizata de organele de inspectie fiscala estesi s-a realizat conform Avizului de inspectie fiscala

Astfel, se retine ca organele de inspectie fiscala au emis Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.inlauntrul termenului de prescriptie de 5 ani, si pe cale de consecinta dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale nu este prescris.

In plus, organele de inspectie fiscala nu au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent anului 2006 si nici nu au diminuat pierderea fiscala aferenta acestei perioade, astfel incat cererea petentei de a sesiza faptul ca inspectia nu s-a realizat inlauntrul termenului de prescriptie este nejustificata.

In concluzie, in mod corect organele de inspectie fiscala au verificat impozitul pe profit aferent anului 2006, acesta nefiind prescrist, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.

III.3. Referitor la impozitul pe profit

Referitor la suma totala de 1.260.461 lei reprezentand impozit pe profit in suma delei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma delei, DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate de SC SRL cu achizitiile de cereale de la SC SRLsi SCBucuresti, in conditiile in care:

- facturile nu sunt completate cu toate elementele obligatorii prevăzute de lege;
- documentele care ar fi trebuit anexate acestor facturi, respectiv avizele de insotire a marfii lipsesc sau nu contin minimul obligatoriu de informatii prevazut de normele legale in vigoare, in perioada supusa verificarii;
- petenta nu probeaza transportul cerealelor.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in majoritatea cazurilor factura a fost emisa de furnizor ulterior livrării iar documentul de livrare care insoteste transportul este avizul de insotire a marfii.

Din verificarea documentelor justificative financiar-contabile intocmite pentru receptia cerealelor si din analiza informatiilor primite de la alte organe de inspectie fiscala urmare raspunsurilor la solicitarile de control incrucisat, organele de inspectie fiscala au constatat in ceea ce priveste achizitiile de cereale efectuate de la societatile furnizoare mai sus mentionate, urmatoarele:

- lipsa in unele cazuri a avizelor de insotire a marfii;
- pe unele facturi nu sunt inscrise avizele de insotire a marfurilor;
- in cazul in care avizele au fost identificate, fie acestea nu au inscrisa ora livrării si semnatura delegatului, fie nu sunt inscrise datele de identificare ale furnizorului, fie nu este in scris codul fiscal al furnizorului, fie nu sunt completate in toate cazurile informatiile privind datele de expeditie, respectiv mijlocul de transport, delegat;

- in unele cazuri, cantitatile inscrise in avizele de insotire a marfii nu corespund cu cele inregistrate in contabilitate Referitor la documentele care au sta la baza achizitiilor efectuate de la SC SRL, SCSRL-, a prezentat 18 facturi fiscale emise de aceasta societate aferente unei cantitati detone de porumb.

Aceste facturi au fost emise pentru cantitati de porumb care depasesc capacitatea unui mijloc de transport si au fost livrate anterior facturării in baza unor avize de insotire a marfii.

Chiar daca aceste informatii rezulta in unele cazuri de pe avizele de insotire prezentate, pentru faptul ca aceste documente nu sunt mentionate pe facturile

centralizatoare, nu se poate stabili cu certitudine ca marfa expediata cu avizele de insotire este aceeași mentionata in facturi avand in vedere ca:

- societatea a inregistrat intrari de porumb in gestiune, evidentiata in fisa de magazie „Porumb boabe” atat in cantitate neta (conform bonului de cantar) cat si in cantitate STAS rezultata prin ajustarea cantitatii nete prin aducerea la umiditatea de 17%, stocul de porumb boabe din fisa de magazie fiind evidentiata si condus la cantitatea STAS;

- intrarile de porumb zilnice in gestiunea societatii inregistrate in fisa de magazie s-a facut prin inregistrarea unei cantitati globale zilnice care nu corespund in mai multe situatii cu cele evidentiata in avizele de insotire a marfii in baza carora s-a facut cantarirea si receptia.

Spre exemplu, in data de, conform avizelor si notelor de cantar prezentate, s-a receptionat de la SC SRL cantitatea detone porumb boabe fara a se inregistra in fisa de magazie aceasta cantitate.

In data de, conform avizelor si a notelor de cantar, a intrat in gestiunea societatiitone de porumb, iar in fisa de magazie s-a inregistrat cantitatea globala detone net de porumb .

Cantitatea detone intrata in data de nu a fost inregistrata in fisa de magazie nici in data de In data de, societatea a inregistrat in gestiune cantitatea de 260,56 tone de porumb ca provenind de la SC SRL fara a putea prezenta avize de insotire a marfii emise de aceasta societate, receptia fiind facuta in baza unor bonuri de cantar.

S-a constatat faptul ca sub aspect cantitativ toate cantitatile de porumb inscrise in facturile emise de SC SRL emise in perioada septembrie - octombrie 2007 insumate nu corespund cu cele inscrise in avizele de insotire/bonuri de cantar si nici cu cantitatea totala de porumb inregistrata in fisa de magazie de SCSRL

Astfel conform facturilor emise de SC SRL , cantitatea totala de porumb livrata catre SCSRL a fost detone, iar cantitatea totala inscrisa in avizele de insotire a marfii prezentate este detone, in timp ce cantitatea totala neta (care trebuie sa corespunda cu cea din avize) receptionata si inscrisa in fisa de magazie este detone.

De asemenea, SC SRL a in scris un cod fiscal al cumparatorului eronat si nu cel al SCItalia SRL, respectiv un numar de 12 facturi dintr-un total de 18 .

Astfel, in timp ce codul de inregistrare fiscala al SCSRL este RO , pe facturile nr. este completat la rubrica codul de inregistrare fiscala al cumparatorului codul , pe facturile nr. , nr. , nr. este completat codul cumparatorului .

In plus, 32 avize de insotire a marfii nu contin toate informatiile minim obligatorii, respectiv nu contin codul fiscal al furnizorului si 6 avize nu contin nici localitatea si adresa furnizorului (ex. avizele nr.).

De asemenea, avizul nr.a fost emis pentru o cantitate detone de porumb, fara a se mentiona datele de identificare ale mijlocului de transport, in conditiile in care cantitatea mentionata depaseste in mod evident capacitatea unui mijloc de transport.

Din analiza avizelor de insotire a marfii emise de SC SRL, se constata ca numerele sub care au fost emise aceste documente nu se incadreaza in logica unei plaje de numerotare. Astfel, in data desunt emise avizele cuprinse intre numerele 1 si 6, iar in data desisunt emise din nou avize cu nr. 1 pana la 6, dupa care in data dese emit din nou avize cu nr. 1 la 5.

In vederea verificarii realitatii transporturilor de cereale, au fost identificati prin sondaj proprietarii mijloacelor de transport inscrise pe avizele de insotire a marfii la care s-au solicitat informatii cu privire la transporturile efectuate, respectiv contractele/comenzile incheiate, facturile emise pentru aceste prestari de servicii, jurnalul pentru vanzari in care au fost inregistrate aceste facturi, documente de incasare (chitanta/extras cont bancar), documentele prevazute de legislatia in vigoare referitor la transportul marfurilor, respectiv foile de parcurs intocmite din care sa rezulte numele soferului, locul de incarcare/descarcare, distanta parcursa, precum si orice alte documente care reflecta realitatea livrarilor.

Astfel, au fost transmise solicitari de informatii catre 12 societati comerciale si persoane fizice proprietari ai mijloacelor de transport inscrise pe avizele de insotire emise de SC SRL dupa cum urmeaza: SC SRL - Sacalaz,PF-,- Jimbolia, SCSRL -Timisoara, SC& L SRL -, SC SRL - Timisoara, SCSRL - Timisoara, SCSRL -, SCSRL - Jimbolia, SC SRL - loc., jud. Bihor,- loc. Jimbolia si SCSRL -

Din raspunsul primit de la societatile in cauza, rezulta ca respectivele societati nu au avut relatii comerciale cu SC SRLsi nu confirma efectuarea unor transporturi de porumb pentru aceasta societate conform avizelor de insotire a marfii emise in perioada septembrie - octombrie 2007.

In baza facturilor fiscale antementionate, au fost inregistrate cheltuieli in suma delei, suma care a fost incorporata in cheltuielile urmatoarelor perioade fiscale prin descargarile de gestiune a contului 371 Marfuri conform metodei FIFO dupa cum urmeaza:

- in trim. II 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SC SRL, inregistrand in debitul contului 607 Cheltuieli cu marfurile suma delei;

- in trim. III 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SC SRL, inregistrand in debitul contului 607 Cheltuieli cu marfurile suma delei;

- in trim. IV 2008 societatea a vandut cantitatea de 668, 91 tone de porumb provenienta SC SRL, inregistrand in debitul contului 607 Cheltuieli cu marfurile suma delei.

⇒ Referitor la cele 13 facturi emise de SCSRL Bucuresti, inregistrate in evidenta financiar contabila a SC SRL, reiese ca cantitatea totala de porumb achizitionata in perioada septembrie - octombrie 2007 de la aceasta societate a fost detone .

Dintr-un numar de 13 facturi inregistrate in evidentele SC SRL, factura nr. 28/.....aferinta cantitatii detone porumb in valoare delei nu a putut fi prezentata.

Avand in vedere faptul ca aceste facturi au fost emise pentru cantitati de porumb care depasesc capacitatea unui mijloc de transport si au fost livrate anterior facturarii in baza unor avize de insotire a marfii, aceste documente trebuiau in mod obligatoriu sa fie mentionate pe facturile centralizatoare.

Societatea a inregistrat intrari de porumb in gestiune, evidentiata in fisa de magazie „Porumb boabe” atat in cantitate neta (conform bonului de cantar) cat si in cantitate STAS rezultata prin ajustarea cantitatii nete prin aducerea la umiditatea de 17%, stocul de porumb boabe din fisa de magazie fiind evidentiata si condus la cantitatea STAS.

Intrarile zilnice de porumb in gestiunea societatii inregistrate in fisa de magazie s-au efectuat prin inregistrarea unei cantitati globale zilnice care nu corespunde in mai multe situatii cu cele evidentiata in avizele de insotire a marfii in baza carora s-a facut cantarirea si receptia la data respectiva.

Sub aspect cantitativ, toate cantitatile de porumb inscrise in facturile emise de SCSRL - Bucuresti emise in perioada septembrie - octombrie 2007 insumate nu corespund cu cele inscrise in avizele de insotire/bonuri de cantar si nici cu cantitatea totala de porumb inregistrata in fisa de magazie de SC SRL

Astfel, cantitatea totala de porumb inscrisa in avizele de insotire a marfii prezentate controlului a fost detone in timp ce cantitatea totala neta (care trebuie sa corespunda cu cea din avize) receptionata si inscrisa in fisa de magazie este detone.

S-a constatat ca toate cele 65 de avize de insotire a marfii nu contin una sau mai multe dintre informatiile obligatorii mentionate.

Totodata, s-a constatat ca :

- avize nu au putut fi prezentate;
- avize nu au inscrisa seria si numarul, iar dintre acestea 5 avize nu prezinta informatii referitoare la data emiterii ;

- de avize nu au inregistrat codul de inregistrare in scop de TVA al beneficiarului;

- toate avizele emise de SCSRL - Bucuresti nu contin informatii cu privire la ora livrării;

- o parte din avizele prezentate, nu contin informatii cu privire la cartea de identitate a delegatului, semnatura delegatului si a furnizorului, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport auto;

In vederea verificarii realitatii transporturilor de cereale, au fost identificati prin sondaj proprietarii mijloacelor de transport inregistrate pe avizele de insotire a marfii, la care s-au solicitat informatii cu privire la transporturile efectuate, respectiv contractele/comenzile incheiate, facturile emise pentru aceste prestari de servicii, jurnalul de vanzari in care au fost inregistrate aceste facturi, documente de incasare (chitata/extras cont bancar), documentele prevazute de legislatia in vigoare referitor la transportul marfurilor respectiv foile de parcurs intocmite din care sa rezulte numele soferului, locul de incarcare/descarcare, distanta parcursa, precum si orice alte documente care reflecta realitatea livrarilor.

Astfel, doua societati neaga categoric existenta unor relatii comerciale cu SCSRL - Bucuresti si nu confirma efectuarea unor transporturi de porumb pentru aceasta societate conform avizelor de insotire a marfii emise in perioada septembrie-octombrie 2007.

Totodata, SCSRL loc.jud. Arad, afirma ca a inchiriat mijlocul de transport auto la o persoana care ar avea legatura cu SCSRL - Bucuresti fara insa sa incheie si sa prezinte documente in legatura aceasta operatiune.

SCSRL, jud. Timis, nu a facut nicio referire si nu a confirmat prestarea unor servicii de transport catre SCSRL – Bucuresti.

SCSRL Timisoara a confirmat prestarea unor servicii de transport pentru care a emis patru facturi, fara insa a prezenta borderourile mentionate pe aceste facturi sau foi de parcurs din care sa rezulte punctele de incarcare/descarcare , astfel incat nu se poate aprecia daca aceste transporturi sunt in legatura cu transporturile de cereale efectuate la depozitul SC SRL-.....

In baza facturilor fiscale antementionate au fost inregistrate cheltuieli in suma delei, incorporate in cheltuielile urmatoarelor perioade fiscale prin descarcarile de gestiune a contului 371 „Marfuri” conform metodei FIFO dupa cum urmeaza:

- in trim. II 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SCSRL - Bucuresti, in valoare delei;

- in trim. III 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SCSRL - Bucuresti, in valoare delei;

- in trim. IV 2008 societatea a vandut cantitatea detone de porumb provenienta SCSRL - Bucuresti, in valoare delei ;

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat neconcordante intre cantitatile de cereale facturate, cele inscrise in avizele de insotire a marfii si fisele de magazie.

In drept, art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in stipuleaza:

„Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. ”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.

La alin. (4) lit. f) din cuprinsul aceluiasi act normativ, se prevede:

„(4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;”

Prin urmare, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor.

Conform prevederilor pct. 44 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile Si completarile ulterioare:

„Inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare.”

Astfel, se retine ca inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inscrisurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ care angajeaza raspunderea persoanelor care l-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare.

Potrivit prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrărilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.”

Conform art. 1 din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiarcontabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr.

82/1991, republicata:

„ART. 1

(1) Incepend cu data de 1 ianuarie 2007, continutul minimal obligatoriu pentru formularul de factura este cel prevazut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, denumita in continuare Codul fiscal.

si prevederile stipulate la art. 3 din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, potrivit carora:

„(1) ***In situatiile in care bunurile circula fara sa fie insotite de factura, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de insotire a marfii, cu exceptiile prevazute expres de reglementarile legale in vigoare.***

(2) Continutul minim de informatii, precum si normele de intocmire si utilizare a avizului de insotire a marfii sunt prevazute in anexa nr. 2 care face parte integranta din prezentul ordin.

precum si cele stipulate la pct. 2 din Anexa nr. 3 din acelasi act normativ, care precizeaza:

„(...) ***In situatia in care factura nu se intocmeste in momentul livrarii, bunurile livrate sunt insotite pe timpul transportului de avizul de insotire a marfii. In vederea corelarii documentelor de livrare, numarul si data avizului de insotire a marfii se inscriu in formularul de factura.***

Conform acestor prevederi legale, in situatiile in care bunurile sunt transportate fara sa fie insotite de factura, respectiv factura nu se intocmeste in momentul livrarii bunurilor, documentul utilizat care insoteste bunurile pe perioada transportului este avizul de insotire a marfii, care trebuie sa contina un minim de informatii, sa fie intocmit si utilizat potrivit prevederilor stipulate la Anexa nr. 2 din ordinul mai sus mentionat, si anume:

„Continutul minimal obligatoriu de informatii al avizului de insotire a marfii este urmatorul:

- seria si numarul intern de identificare a formularului;
- data emiterii formularului;
- datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresa, cod de identificare fiscala);
- datele de identificare ale cumparatorului (denumire, adresa, cod de identificare fiscala);
- denumirea si cantitatea bunurilor livrate;
- date privind expeditia: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, numar), numarul mijlocului de transport, ora livrarii, semnatura delegatului;
- semnatura expeditorului.

Este formular cu regim intern de tiparire si numerotare.

1. Serveste ca:

- document de insotire a marfii pe timpul transportului, dupa caz;
- document ce sta la baza intocmirii facturii, dupa caz;
- dispozitie de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiasi unitati;
- document de primire in gestiune, dupa caz.

2. Se intocmeste, in doua sau mai multe exemplare, de catre unitatile care nu au posibilitatea intocmirii facturii in momentul livrarii produselor, marfurilor sau altor valori materiale, precum si in alte situatii stabilite prin procedurile proprii ale societatii.

In cazul transferului de bunuri intre gestiunile aceleiasi unitati, dispersate teritorial, avizul de insotire a marfii va purta mentiunea „Fara factura”.

Pe avizul de insotire a marfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terti se face mentiunea „Pentru prelucrare la terti”.

In celelalte situatii decat cele prevazute mai sus se face mentiunea cauzei pentru care s-a intocmit avizul de insotire a marfii si nu factura.

3. Circula, dupa caz:

- la furnizor;
- la delegatul unitatii care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire;
- la compartimentul desfacere, pentru inregistrarea cantitatilor livrate in evidentele acestuia si pentru intocmirea facturii;
- la compartimentul financiar-contabil;
- la cumparator;
- la magazie, pentru incarcarea in gestiune a produselor, marfurilor sau altor valori materiale primite, dupa efectuarea receptiei de catre comisia de receptie si dupa consemnarea rezultatelor;
- la compartimentul aprovizionare, pentru inregistrarea cantitatilor aprovizionate in evidenta acestuia;
- la compartimentul financiar-contabil, pentru inregistrarea in contabilitatea sintetica si analitica.

4. Se arhiveaza, dupa caz:

- la furnizor;
- la compartimentul desfacere;
- la compartimentul financiar-contabil;
- la cumparator;
- la compartimentul financiar-contabil.”

Totodata, se retine ca in vederea corelarii documentelor de livrare cu factura, in formularul de factura trebuie sa fie inscrise numarul si data avizului de insotire a marfii.

De asemenea, se retine ca avizul de insotire a marfii este documentul care justifica cantitatea de marfa livrata de catre furnizor, respectiv cantitatea ce intra in

magazia, depozitul, respectiv gestiunea societatii cumparatoare dupa efectuarea receptiei, ce sta la baza intocmirii facturii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca SC SRL a inregistrat ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuieli efectuate cu achizitia de cereale de la cei doi furnizori, cheltuieli pe care organele de inspectie fiscala le-au incadrat ca nedeductibile fiscal pe motiv ca acestea au fost inregistrate in evidenta contabila in baza unor documente care nu contin toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare in perioada verificata, respectiv documente prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune.

De asemenea, se retine ca organele de inspectie fiscala au intocmit anexe la raportul de inspectie fiscala in care au prezentat situatia detaliata a deficientelor privind receptia si facturarea bunurilor achizitionate, deficiente retinute la situatia de fapt din prezenta decizie.

In raport de sustinerile contestatarei referitoare la aplicarea principiului prevalentei economicului asupra juridicului si de constatarile organelor de inspectie fiscala privitoare la documentele primare analizate in cadrul inspectiei fiscale, care au determinat nerecunoasterea ca deductibile a cheltuielilor inregistrate de societate pe baza respectivelor documente, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a aplica acest principiu intrucat, vis-a-vis de cele constatate de organele de inspectie fiscala, societatea nu a depus niciun document in sustinerea contestatiei din care sa rezulte o alta situatie decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, se retine ca in raport de documentele analizate cu titlu exemplificativ de organele de inspectie fiscala si retinute la situatia de fapt din prezenta decizie rezulta neconcordante intre cantitatile de cereale inscrise in facturile de achizitie si cele inscrise in avizele de insotire a marfii si fisele de magazie, respectiv diferente cantitative in minus, care nu pot forma convingerea organului de solutionare a contestatiei ca sunt simple erori materiale astfel incat societatea sa poata deduce la calculul impozitului pe profit cheltuielile pe baza documentelor in cauza.

Totodata, cu privire la documentele justificative financiar contabile intocmite pentru receptia cerealelor, se retine faptul ca, desi organele de inspectie fiscala au constatat lipsa in unele cazuri a avizelor de insotire a marfii sau, in cazul in care avizele au fost identificate, fie acestea nu au inscrisa cantitatea livrata, sunt completate eronat datele de identificare ale cumparatorului (denumire, adresa, codul de inregistrare fiscala), fie nu sunt completate in toate cazurile informatiile privind datele de expeditie, respectiv mijlocul de transport, delegat.

Societatea contestatara nu a inteles sa depuna documente care sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala, consemnate in actele atacate.

Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala consemnate in raportul de inspectie fiscala, precum si prevederile legale imperative citate, se

retine ca facturile in baza carora societatea a inregistrat cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil trebuiau sa fie insotite de toate documentele emise la data livrarii de bunuri, si anume, de avizele de insotire a marfii, al caror continut minim obligatoriu trebuia sa fie, de asemenea, in conformitate cu dispozitiile legale incidente in materie.

Mai mult, se retine in speta Decizia V din 15.01.2007 a Sectiilor Unite ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie, publicata in Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, data **„in aplicarea corecta a dispozitiilor inscrite in art. 21 alin. (4) lit. f) si art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal”** pentru identitate de ratiuni si fiind data si in aplicarea dispozitiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, instantia s-a pronuntat asupra dreptului de deducere la calculul bazei impozabile la stabilirea impozitului pe profit, a cheltuielilor inscrite in facturi care nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii, in sensul ca **„taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata.”**

Prin urmare, inregistrarile in contabilitate, respectiv, exercitarea dreptului de deducere la stabilirea impozitului pe profit, a unor cheltuieli, pot fi realizate numai pe baza unor documente justificative (avize de insotire a marfii, facturi fiscale, chitante fiscale, etc.), care corespund, ca formularistica, prevederilor legale invocate in prezenta decizie.

Astfel, in toate situatiile in care subiectul impozabil a utilizat si a inregistrat in contabilitate formulare tipizate (facturi fiscale, chitante fiscale, avize de insotire a marfii, etc.) care nu indeplinesc cerintele de legalitate, atat sub aspect formal, cat si sub aspect substantial, nu se poate admite dreptul acestuia de a deduce, la stabilirea impozitului pe profit, cheltuielile astfel consemnate si inregistrate.

Referitor la sustinerea societatii potrivit careia **„dispozitiile art. 155 alin. (5) Cod fiscal nu sunt aplicabile in ceea ce priveste impozitul pe profit”**, in speta se retin prevederile art. 1 din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, conform caruia **„continutul minimal obligatoriu pentru formularul de factura este cel prevazut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, denumita in continuare Codul fiscal”**.

In ceea ce priveste argumentele societatii potrivit carora **„Facturile la care face referire organul fiscal cuprind la rubricile „furnizor”, respectiv „cumparator” codul de inregistrare fiscala. Faptul ca la unele facturi aceste coduri sunt incorecte se datoreaza unor erori materiale, aspect care rezulta si din faptul ca in aceeasi perioada fiscala au fost emise facturi completate cu codul de**

inregistrare corect si din faptul ca au fost confundate doua cifre 93 fiind confundat cu 5 sau 9 fiind confundat cu 5), si care scrise olograf pot semana una cu alta”, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere faptul ca potrivit prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal, nu sunt deductibile „cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor” iar, potrivit normelor legale, facturile trebuiau sa fie insotite de toate documentele emise la data livrării de bunuri, si anume de avizele de insotire a marfii, al caror continut minim obligatoriu trebuia sa fie, de asemenea, in conformitate cu dispozitiile legale, iar in vederea corelării acestora, facturile trebuie sa cuprinda mentiuni cu privire la numarul si data avizului de insotire a marfii.

In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit caruia aspectele invocate de catre organele de inspectie fiscala, precum lipsa mentiune avize, lipsa cod TVA furnizor, cod client eronat, sunt nelegale, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere faptul ca potrivit prevederilor art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, factura trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu informatiile obligatorii expres stipulate de prevederile legale in materie, respectiv denumirea cumparatorului de bunuri, seria facturii si data livrării.

Totodata, se retine ca persoana impozabila care achizitioneaza marfa pe baza de facturi si accepta inregistrarea acestora in evidenta contabila si fiscala ca document justificativ valabil nu poate fi facut raspunzator de faptele furnizorului, inasa este raspunzator de primirea si inregistrarea contabila si fiscala a unor documente intocmite necorespunzator, incomplete care nu sunt in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cunoasterea, aplicarea si respectarea actelor normative fiind obligatorie in egala masura atat pentru furnizor, cat si pentru beneficiar, acesta din urma avand obligatia sa solicite documente legal aprobate si sa verifice nu numai marfa primita, in ceea ce priveste cantitatea, calitatea si caracteristicile specifice sau dorite, ci si modul de completare a documentelor in care s-a consemnat livrarea acesteia.

Totodata la art. 160 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, si prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din acelasi act normativ referitoare la „*Corectarea informatiilor inscrise in facturi sau in alte documente care tin loc de factura*” .

Or, din analiza documentelor anexate la dosarul contestatiei, nu rezulta ca societatea, in timpul desfasurării inspectiei fiscale, a procedat la corectarea facturilor in cauza.

Totodata, chiar daca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala noile facturi care sa contina informatiile corecte, aceasta avea posibilitatea ca, in sustinerea contestatiei, sa le depuna, pentru a certifica faptul ca pe perioada desfasurării inspectiei fiscale a procedat la corectarea facturilor care contineau

informatii incorecte, or se retine ca societatea, prin contestatia formulata, s-a limitat doar sa precizeze ca organele de inspectie fiscala nu au permis corectarea deficientelor identificate.

In ceea ce priveste jurisprudenta europeana invocata de societate, aceasta nu poate fi retinuta in cauza intrucat pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor privind marfurile, la stabilirea profitului impozabil, o persoana impozabila trebuie sa faca dovada ca detine documente justificative in conformitate cu prevederile legale citate mai sus, apte de a fi inregistrate in contabilitate si de a produce efecte juridice, respectiv documente care sa contina toate elementele necesare identificarii operatiunii economice efectuate, atat sub aspectul identitatii partilor, **cat si sub aspectul continutului sau, cantitativ si valoric.**

Totodata, argumentul societatii ca „*Organul fiscal nu si-a indeplinit insa rolul activ, respectiv nu a examinat obiectiv starea de fapt, putand observa cu usurinta ca suntem in situatia unei erori materiale (...)*”, nu poate fi retinut avand in vedere faptul ca in urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala nu au constatat doar simple erori ci faptul ca, nici facturile inregistrate de societate si nici documentele justificative anexate acestor facturi, nu furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare, rezultand neconcordante intre cantitatea livrata conform avizelor de insotire a marfii si cantitatea facturata, organul de solutionare a contestatiei neavand motive sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala privitor la deficientele constatate prin actele administrative contestate.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat SC SRL deductibilitate fiscala pentru cheltuielile cu achizitiile de cereale efectuate de la SC SRL si SCSRL si in mod legal au stabilit **impozit pe profit in suma de lei precum si accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de**, potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, atata timp cat societatea nu contesta modul de calcul al acestora, in ceea ce priveste perioada de calcul si cota aplicata, in temeiul art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC SRL pentru acest capat de cerere.

III.4. Referitor la TVA

Referitor la suma de 1.599.803 lei reprezentand TVA in suma delei si accesoriile aferente TVA in suma delei, DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa se pronunte daca SC SRL poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere pentru TVA evidentiata in facturile de achizitie cereale emise de SC SRL si SCSRL in conditiile in care facturile nu sunt completate cu toate elementele obligatorii prevăzute de lege, iar documentele care ar fi trebuit anexate acestor facturi, respectiv avizele de insotire a marfii lipsesc sau nu contin minimul obligatoriu de informatii prevazut de normele legale in vigoare, in perioada supusa verificarii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca in majoritatea cazurilor factura a fost emisa de furnizor ulterior livrării, iar documentul de livrare care insoteste transportul este avizul de insotire a marfii.

Din verificarea documentelor justificative financiar-contabile intocmite pentru receptia cerealelor si din analiza informatiilor primite de la alte organe de inspectie fiscala urmare raspunsurilor la solicitarile de control incrucisat, organele de inspectie fiscala au constatat in ceea ce priveste achizitiile de cereale efectuate de la societatile furnizoare mai sus mentionate, urmatoarele:

- lipsa in unele cazuri a avizelor de insotire a marfii;
- pe unele facturi nu sunt inscrise avizele de insotire a marfurilor;
- in cazul in care avizele au fost identificate, fie acestea nu au inscrisa ora livrării si semnatura delegatului, fie nu sunt inscrise datele de identificare ale furnizorului, fie nu este in scris codul fiscal al furnizorului, fie nu sunt completate in toate cazurile informatiile privind datele de expeditie, respectiv mijlocul de transport, delegat;
- in unele cazuri, cantitatile inscrise in avizele de insotire a marfii nu corespund cu cele inregistrate in contabilitate.

⇒ Referitor la documentele care au sta la baza achizitiilor efectuate de la SC SRL, SCSRL-, a prezentat 18 facturi fiscale emise de aceasta societate aferente unei cantitati detone de porumb.

Aceste facturi au fost emise pentru cantitati de porumb care depasesc capacitatea unui mijloc de transport si au fost livrate anterior facturării in baza unor avize de insotire a marfii.

Chiar daca aceste informatii rezulta in unele cazuri de pe avizele de insotire prezentate, pentru faptul ca aceste documente nu sunt mentionate pe facturile centralizatoare, nu se poate stabili cu certitudine ca marfa expediata cu avizele de insotire este aceeasi mentionata in facturi avand in vedere ca:

- societatea a inregistrat intrari de porumb in gestiune, evidentiata in fisa de magazie „Porumb boabe” atat in cantitate neta (conform bonului de cantar) cat si in cantitate STAS rezultata prin ajustarea cantitatii nete prin aducerea la umiditatea de 17%, stocul de porumb boabe din fisa de magazie fiind evidentiat si condus la cantitatea STAS .

- intrarile de porumb zilnice in gestiunea societatii inregistrate in fisa de magazie s-a facut prin inregistrarea unei cantitati globale zilnice care nu corespund in mai multe situatii cu cele evidentiata in avizele de insotire a marfii in baza carora s-a facut cantarirea si receptia.

Spre exemplu, in data de, conform avizelor si notelor de cantar prezentate, s-a receptionat de la SC SRL cantitatea detone porumb boabe fara a se inregistra in fisa de magazie aceasta cantitate.

In data de, conform avizelor si a notelor de cantar, a intrat in gestiunea societatiitone de porumb, iar in fisa de magazie s-a inregistrat cantitatea globala detone net de porumb .

Cantitatea detone intrata in data de nu a fost inregistrata in fisa de magazie nici in data de In data de, societatea a inregistrat in gestiune cantitatea de 260,56 tone de porumb ca provenind de la SC SRL, fara a putea prezenta avize de insotire a marfii emise de aceasta societate, receptia fiind facuta in baza unor bonuri de cantar.

S-a constatat faptul ca sub aspect cantitativ toate cantitatile de porumb inscrise in facturile emise de SC SRL emise in perioada septembrie - octombrie 2007 insumate nu corespund cu cele inscrise in avizele de insotire/bonuri de cantar si nici cu cantitatea totala de porumb inregistrata in fisa de magazie de SCSRL

Astfel conform facturilor emise de SC SRL , cantitatea totala de porumb livrata catre SCSRL a fost detone, iar cantitatea totala inscrisa in avizele de insotire a marfii prezentate este detone, in timp ce cantitatea totala neta (care trebuie sa corespunda cu cea din avize) receptionata si inscrisa in fisa de magazie este detone.

De asemenea, SC SRL au in scris un cod fiscal al cumparatorului eronat si nu cel al SCItalia SRL, respectiv un numar de 12 facturi dintr-un total de 18.

Astfel, in timp ce codul de inregistrare fiscala al SCSRL este RO , pe facturile nr. figureaza codul RO , pe factura nr. este completat la rubrica codul de inregistrare fiscala al cumparatorului codul RO

pe facturile nr. /.....este completat codul cumparatorului
RO

In plus, 32 avize de insotire a marfii nu contin toate informatiile minim obligatorii, respectiv nu contin codul fiscal al furnizorului si 6 avize nu contin nici localitatea si adresa furnizorului (ex. avizele nr. , nr. , nr. , nr.).

De asemenea, avizul nr.a fost emis pentru o cantitate detone de porumb, fara a se mentiona datele de identificare ale mijlocului de transport, in conditiile in care cantitatea mentionata depaseste in mod evident capacitatea unui mijloc de transport.

Din analiza avizelor de insotire a marfii emise de SC SRL, se constata ca numerele sub care au fost emise aceste documente nu se incadreaza in logica unei plaje de numerotare. Astfel, in data desunt emise avizele cuprinse intre numerele 1 si 6, iar in data desisunt emise din nou avize cu nr. 1 pana la 6, dupa care in data dese emit din nou avize cu nr. 1 la 5.

In vederea verificarii realitatii transporturilor de cereale, au fost identificati prin sondaj proprietarii mijloacelor de transport inscrise pe avizele de insotire a marfii la care s-au solicitat informatii cu privire la transporturile efectuate, respectiv contractele/comenzile incheiate, facturile emise pentru aceste prestari de servicii, jurnalul pentru vanzari in care au fost inregistrate aceste facturi, documente de incasare (chitanta/extras cont bancar), documentele prevazute de legislatia in vigoare referitor la transportul marfurilor, respectiv foile de parcurs intocmite din care sa rezulte numele soferului, locul de incarcare/descarcare, distanta parcursa, precum si orice alte documente care reflecta realitatea livrarilor.

Astfel, au fost transmise solicitari de informatii catre 12 societati comerciale si persoane fizice proprietari ai mijloacelor de transport inscrise pe avizele de insotire emise de SC SRL dupa cum urmeaza: SC SRL - Sacalaz,PF -,- Jimbolia, SCSRL - Timisoara, SC& L SRL -, SC SRL - Timisoara, SCSRL - Timisoara, SCSRL -, SCSRL - Jimbolia, SC SRL - Cabesti, jud. Bihor,- Jimbolia si SCSRL -

Din raspunsul primit de la societatile in cauza, rezulta ca respectivele societati nu au avut relatii comerciale cu SC SRLsi nu confirma efectuarea unor transporturi de porumb pentru aceasta societate conform avizelor de insotire a marfii emise in perioada septembrie - octombrie 2007.

⇒ Referitor la cele 13 facturi emise de SCSRL, inregistrate in evidenta financiar contabila a SC SRL, reiese cantitatea totala de porumb

achizitionata in perioada septembrie - octombrie 2007 de la aceasta societate a fost detone .

Dintr-un numar de 13 facturi inregistrate in evidentele SC SRL, factura nr. 28/.....aferinta cantitatii detone porumb in valoare delei nu a putut fi prezentata.

Avand in vedere faptul ca aceste facturi au fost emise pentru cantitati de porumb care depasesc capacitatea unui mijloc de transport si au fost livrate anterior facturarii in baza unor avize de insotire a marfii, aceste documente trebuiau in mod obligatoriu sa fie mentionate pe facturile centralizatoare.

Societatea a inregistrat intrari de porumb in gestiune, evidentiata in fisa de magazie „Porumb boabe” atat in cantitate neta (conform bonului de cantar) cat si in cantitate STAS rezultata prin ajustarea cantitatii nete prin aducerea la umiditatea de 17%, stocul de porumb boabe din fisa de magazie fiind evidentiata si condus la cantitatea STAS.

Intrarile zilnice de porumb in gestiunea societatii inregistrate in fisa de magazie s-au efectuat prin inregistrarea unei cantitati globale zilnice care nu corespunde in mai multe situatii cu cele evidentiata in avizele de insotire a marfii in baza carora s-a facut cantarirea si receptia la data respectiva.

Sub aspect cantitativ, toate cantitatile de porumb inscrise in facturile emise de SCSRL - Bucuresti emise in perioada septembrie-octombrie 2007 insumate nu corespund cu cele inscrise in avizele de insotire/bonuri de cantar si nici cu cantitatea totala de porumb inregistrata in fisa de magazie de SC SRL

Astfel, cantitatea totala de porumb inscrisa in avizele de insotire a marfii prezentate controlului a fost detone in timp ce cantitatea totala neta (care trebuie sa corespunda cu cea din avize) receptionata si inscrisa in fisa de magazie este detone.

S-a constatat ca toate cele 65 de avize de insotire a marfii nu contin una sau mai multe dintre informatiile obligatorii mentionate.

Totodata, s-a constatat ca :

- avize nu au putut fi prezentate;
- avize nu au inscrisa seria si numarul, iar dintre acestea 5 avize nu prezinta informatii referitoare la data emiterii ;
- de avize nu au inscris codul de inregistrare in scop de TVA al beneficiarului;
- toate avizele emise de SCSRL - Bucuresti nu contin informatii cu privire la ora livrarii;
- o parte din avizele prezentate, nu contin informatii cu privire la cartea de identitate a delegatului, semnatura delegatului si a furnizorului, numarul de inmatriculare al mijlocului de transport auto;

In vederea verificarii realitatii transporturilor de cereale, au fost identificati prin sondaj proprietarii mijloacelor de transport inscrise pe avizele de insotire a

marfii, la care s-au solicitat informatii cu privire la transporturile efectuate, respectiv contractele/comenzile incheiate, facturile emise pentru aceste prestari de servicii, jurnalul de vanzari in care au fost inregistrate aceste facturi, documente de incasare (chitanta/extras cont bancar), documentele prevazute de legislatia in vigoare referitor la transportul marfurilor respectiv foile de parcurs intocmite din care sa rezulte numele soferului, locul de incarcare/descarcare, distanta parcursa, precum si orice alte documente care reflecta realitatea livrarilor.

Astfel, doua societati neaga categoric existenta unor relatii comerciale cu SCSRL - Bucuresti si nu confirma efectuarea unor transporturi de porumb pentru aceasta societate conform avizelor de insotire a marfii emise in perioada septembrie-octombrie 2007.

Totodata, SCSRL loc. jud. Arad, afirma ca a inchiriat mijlocul de transport auto la o persoana care ar avea legatura cu SCSRL - Bucuresti fara insa sa incheie si sa prezinte documente in legatura aceasta operatiune.

SCSRL, jud. Timis, nu a facut nicio referire si nu a confirmat prestarea unor servicii de transport catre SCSRL – Bucuresti.

SCSRL Timisoara a confirmat prestarea unor servicii de transport pentru care a emis patru facturi, fara insa a prezenta borderourile mentionate pe aceste facturi sau foi de parcurs din care sa rezulte punctele de incarcare/descarcare , astfel incat nu se poate aprecia daca aceste transporturi sunt in legatura cu transporturile de cereale efectuate la depozitul SC SRL-.....

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat neconcordante intre cantitatile de cereale facturate, cele inscrise in avizele de insotire a marfii Si fisele de magazie.

Avand in vedere cele antementionate, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma delei, suma aferenta facturilor emise de SC SRLsi SC SRL Bucuresti.

In drept, potrivit prevederilor la art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

Astfel, in raport de prevederile legale citate mai sus, dreptul de deducere a TVA este conditionat de utilizarea bunurilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

In ceea ce priveste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA, acestea sunt prevazute lala art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia :

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);”

Mai mult, prin NM de aplicare ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, legiuitorul reglementeaza justificarea deducerii taxei pe valoarea adaugata la pct. 46 alin. (1), in forma aplicabila incepand cu data de, care precizeaza:

„46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente in care sunt reflectate livrari de bunuri sau prestari de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronica in conditiile stabilite la pct. 73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78. In 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 mentiona ca inlocuieste factura initiala.”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, orice persoana impozabila are dreptul sa deduca TVA datorata sau achitata aferenta bunurilor care i-au fost sau urmeaza sa-i fie livrate, daca aceste achizitii sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, pentru exercitarea acestui drept persoana impozabila avand obligatia sa detina exemplarul original al facturii care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in forma aplicabila incepand cu data de, care stipuleaza :

„(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:

a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura in mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, in cazul in care furnizorul/prestatorul nu este stabilit in Romania si si-a desemnat un reprezentant fiscal, daca acesta din urma este persoana obligata la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz;

f) numele si adresa cumparatorului, precum si codul de inregistrare in

scopuri de TVA, in cazul in care cumparatorul este inregistrat, conform art. 153, precum si adresa exacta a locului in care au fost transferate bunurile, in cazul livrarilor intracomunitare de bunuri prevazute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, in cazul in care cealalta parte contractanta nu este stabilita in Romania si si-a desemnat un reprezentant fiscal in Romania, in cazul in care reprezentantul fiscal este persoana obligata la plata taxei;

h) codul de inregistrare in scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevazute la art. 133 alin. (2) lit. c)-f), lit. h) pct. 2 si lit. i);

i) codul de inregistrare in scopuri de TVA cu care se identifica cumparatorul in celalalt stat membru, in cazul operatiunii prevazute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de inregistrare in scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat in alt stat membru si sub care a efectuat achizitia intracomunitara in Romania, precum si codul de inregistrare in scopuri de TVA, prevazut la art. 153 sau 153¹, al cumparatorului, in cazul aplicarii art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125¹ alin. (3) in definirea bunurilor, in cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasării unui avans, cu exceptia cazului in care factura este emisa inainte de data livrării/prestării sau incasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret;

n) indicarea, in functie de cotele taxei, a taxei colectate si a sumei totale a taxei colectate, exprimate in lei, sau a urmatoarelor mentiuni:

1. in cazul in care nu se datoreaza taxa, o mentiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din Directiva a 6-a, ori mentiunile «scutit cu drept de deducere», «scutit fara drept de deducere», «neimpozabila in Romania» sau, dupa caz, «neinclus in baza de impozitare»;

2. in cazul in care taxa se datoreaza de beneficiar in conditiile art. 150 alin. (1) lit. b)-d) si g) sau ale art. 160, o mentiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei a 6-a ori mentiunea «taxare inversa»;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci cand se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeasi operatiune;

p) orice alta mentiune ceruta de acest titlu.”

De asemenea, potrivit prevederilor stipulate la art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(8) Prin norme se stabilesc conditiile in care:

a) se poate intocmi o factura centralizatoare pentru mai multe livrari separate de bunuri sau prestari separate de servicii;”

Aceste prevederi au fost explicitate prin pct. 72 alin. (3) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

*„(3) In sensul art. 155 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal, **factura centralizatoare se poate intocmi daca se indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:***

*a) **sa se refere la livrari de bunuri, inclusiv livrari intracomunitare, si/sau prestari de servicii catre acelasi client, pentru care faptul generator al taxei ia nastere intr-o perioada ce nu depaseste o luna calendaristica;***

*b) **toate documentele emise la data livrarii de bunuri sau prestarii de servicii sa fie obligatoriu anexate la factura centralizatoare.**”*

Asadar, potrivit acestor prevederi legale, in situatiile in care se efectueaza mai multe livrari separate de bunuri catre acelasi client, iar faptul generator al taxei ia nastere intr-o perioada ce nu depaseste o luna calendaristica, se poate intocmi o factura centralizatoare, la care sa fie anexate toate documentele emise la data livrarii de bunuri.

Potrivit prevederilor art. 6 alin. (1) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.”

Totodata, potrivit art. 7 din Anexa 1B privind NM pentru intocmirea si utilizarea formularelor comune privind activitatea financiara si contabila:

„Inscrierea datelor in aceste formulare se face potrivit reglementarilor cuprinse in normele generale privind documentele justificative si financiar-contabile.”

Potrivit art. 1 din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, care stipuleaza:

„ART. 1

*(1) **Incepand cu data de 1 ianuarie 2007, continutul minimal obligatoriu pentru formularul de factura este cel prevazut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, denumita in continuare Codul fiscal.**”*

si prevederile stipulate la art. 3 din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, potrivit carora:

*„(1) **In situatiile in care bunurile circula fara sa fie insotite de factura, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de insotire a marfii, cu exceptiile prevazute expres de reglementarile legale in vigoare.***

(2) Continutul minim de informatii, precum si normele de intocmire si utilizare a avizului de insotire a marfii sunt prevazute in anexa nr. 2 care face parte integranta din prezentul ordin.”,

precum si cele stipulate la pct. 2 din Anexa nr. 3 din acelasi act normativ, care precizeaza:

„(...) In situatia in care factura nu se intocmeste in momentul livrarii, bunurile livrate sunt insotite pe timpul transportului de avizul de insotire a marfii. In vederea corelarii documentelor de livrare, numarul si data avizului de insotire a marfii se inscriu in formularul de factura.”

Conform acestor prevederi legale, in situatiile in care bunurile sunt transportate fara sa fie insotite de factura, respectiv factura nu se intocmeste in momentul livrarii bunurilor, documentul utilizat care insoteste bunurile pe perioada transportului este avizul de insotire a marfii, care trebuie sa contina un minim de informatii, sa fie intocmit si utilizat potrivit prevederilor stipulate la Anexa nr. 2 din ordinul mai sus mentionat, si anume:

„Continutul minimal obligatoriu de informatii al avizului de insotire a marfii este urmatorul:

- *seria si numarul intern de identificare a formularului;*
- *data emiterii formularului;*
- *datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresa, cod de identificare fiscala);*
- *datele de identificare ale cumparatorului (denumire, adresa, cod de identificare fiscala);*
- *denumirea si cantitatea bunurilor livrate;*
- *date privind expeditia: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, numar), numarul mijlocului de transport, ora livrarii, semnatura delegatului;*
- *semnatura expeditorului.*

Este formular cu regim intern de tiparire si numerotare.

1. Serveste ca:

- *document de insotire a marfii pe timpul transportului, dupa caz;*
- *document ce sta la baza intocmirii facturii, dupa caz;*
- *dispozitie de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiasi unitati;*
- *document de primire in gestiune, dupa caz.*

2. Se intocmeste, in doua sau mai multe exemplare, de catre unitatile care nu au posibilitatea intocmirii facturii in momentul livrarii produselor, marfurilor sau altor valori materiale, precum si in alte situatii stabilite prin procedurile proprii ale societatii.

In cazul transferului de bunuri intre gestiunile aceleiasi unitati, dispersate teritorial, avizul de insotire a marfii va purta mentiunea „Fara factura”.

Pe avizul de insotire a marfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terti se face mentiunea "Pentru prelucrare la terti".

In celelalte situatii decat cele prevazute mai sus se face mentiunea cauzei pentru care s-a intocmit avizul de insotire a marfii si nu factura.

3. Circula, dupa caz:

- la furnizor;*
- la delegatul unitatii care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire;*
- la compartimentul desfacere, pentru inregistrarea cantitatilor livrate in evidentele acestuia si pentru intocmirea facturii;*
- la compartimentul financiar-contabil;*
- la cumparator:*
- la magazie, pentru incarcarea in gestiune a produselor, marfurilor sau altor valori materiale primite, dupa efectuarea receptiei de catre comisia de receptie si dupa consemnarea rezultatelor;*
- la compartimentul aprovizionare, pentru inregistrarea cantitatilor aprovizionate in evidenta acestuia;*
- la compartimentul financiar-contabil, pentru inregistrarea in contabilitatea sintetica si analitica.*

4. Se arhiveaza, dupa caz:

- la furnizor;*
- la compartimentul desfacere;*
- la compartimentul financiar-contabil;*
- la cumparator;*
- la compartimentul financiar-contabil.”*

Aceste prevederi au fost stipulate si prin OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar –contabile.

Totodata, se retine ca in vederea corelarii documentelor de livrare cu factura, **in formularul de factura trebuie sa fie inscise numarul si data avizului de insotire a marfii.**

De asemenea, se retine ca avizul de insotire a marfii este documentul care justifica cantitatea de marfa livrata de catre furnizor, respectiv cantitatea ce intra in magazia, depozitul, respectiv gestiunea societatii cumparatoare dupa efectuarea receptiei, ce sta la baza intocmirii facturii.

Prin urmare, din coroborarea textelor de lege mai sus citate, se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoana impozabila trebuie sa justifice acest drept cu exemplarul original al facturii/facturii centralizate emise pe numele persoanei de catre o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, factura care trebuie sa cuprinda toate informatiile obligatorii expres stipulate de prevederile legale in materie citate mai sus si care sa fie insotita de toate documentele emise la data livrarii de bunuri, respectiv de avizele de insotire a marfii, al caror continut minim obligatoriu sa fie in conformitate cu dispozitiile legale.

Totodata, se retine ca detinerea unei facturi, cu respectarea conditiilor impuse de prevederile legale in materie, nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, persoana impozabila trebuie sa justifice in primul rand faptul ca bunurile achizitionate pe baza de factura sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, in conformitate cu prevederile legii fiscale.

Astfel, se retine ca aceste cerinte legale trebuie indeplinite in mod cumulativ, neindeplinirea unei cerinte, respectiv indeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

De asemenea, se retine ca organele de inspectie fiscala au intocmit anexe la raportul de inspectie fiscala in care au prezentat situatia detaliata a deficientelor privind receptia si facturarea bunurilor achizitionate, deficiente retinute la situatia de fapt din prezenta decizie.

In raport de sustinerile contestatarei referitoare la aplicarea principiului prevalentei economicului asupra juridicului si de constatarile organelor de inspectie fiscala privitoare la documentele primare analizate in cadrul inspectiei fiscale, care au determinat nerecunoasterea ca deductibila a TVA inregistrata de societate pe baza respectivelor documente, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a aplica acest principiu intrucat, vis-a-vis de cele constatate de organele de inspectie fiscala, societatea nu a depus niciun document in sustinerea contestatiei din care sa rezulte o alta situatie decat cea constatata de organele de inspectie fiscala.

De asemenea, se retine ca in raport de documentele analizate cu titlu exemplificativ de organele de inspectie fiscala si retinute la situatia de fapt din prezenta decizie rezulta neconcordante intre cantitatile de cereale inscrise in facturile de achizitie si cele inscrise in avizele de insotire a marfii si fisele de magazine, respectiv diferente cantitative in minus, care nu pot forma convingerea organului de solutionare a contestatiei ca sunt simple erori materiale astfel incat societatea sa poata deduce TVA pe baza documentelor in cauza.

Totodata, cu privire la documentele justificative financiar contabile intocmite pentru receptia cerealelor, se retine faptul ca, desi organele de inspectie fiscala au constatat lipsa in unele cazuri a avizelor de insotire a marfii sau, in cazul in care avizele au fost identificate, fie acestea nu au inscrisa cantitatea livrata, sunt completate eronat datele de identificare ale cumparatorului (denumire, adresa, codul de inregistrare fiscala), fie nu sunt completate in toate cazurile informatiile privind datele de expeditie, respectiv mijlocul de transport, delegat.

Societatea contestatara nu a inteles sa depuna documente care sa infirme constatarile organelor de inspectie fiscala, consemnate in actele atacate.

Avand in vedere constatarile organelor de inspectie fiscala consemnate in raportul de inspectie fiscala, precum si prevederile legale imperative citate, se retine ca facturile in baza carora societatea a inregistrat TVA deductibila trebuiau sa fie insotite de toate documentele emise la data livrarii de bunuri, si anume, de

avizele de insotire a marfii, al caror continut minim obligatoriu trebuia sa fie, de asemenea, in conformitate cu dispozitiile legale incidente in materie.

Mai mult, se retine in speta Decizia V din 15.01.2007 a Sectiilor Unite ale Inaltei Curti de Casatie si Justitie, publicata in Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, data **„in aplicarea corecta a dispozitiilor inscrite in art. 21 alin. (4) lit. f) si art. 145 alin. (8) lit. a) si b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,”** pentru identitate de ratiuni si fiind data si in aplicarea dispozitiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, instanta s-a pronuntat asupra dreptului de deducere a TVA inscrista in facturi care nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii, in sensul ca **„taxa pe valoarea adaugata nu poate fi dedusa si nici nu se poate diminua baza impozabila la stabilirea impozitului pe profit in situatia in care documentele justificative prezentate nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata.”**

Prin urmare, inregistrările in contabilitate, respectiv, exercitarea dreptului de deducere a TVA, pot fi realizate numai pe baza unor documente justificative (avize de insotire a marfii, facturi fiscale, chitante fiscale, etc.), care corespund, ca formularistica, prevederilor legale invocate in prezenta decizie.

Astfel, in toate situatiile in care subiectul impozabil a utilizat si a inregistrat in contabilitate formulare tipizate (facturi fiscale, chitante fiscale, avize de insotire a marfii, etc.) care nu indeplinesc cerintele de legalitate, atat sub aspect formal, cat si sub aspect substantial, nu se poate admite dreptul acestuia, de a deduce, la stabilirea impozitului pe profit, cheltuielile astfel consemnate si inregistrate.

In ceea ce priveste argumentele societatii potrivit carora *„Facturile la care face referire organul fiscal cuprind la rubricile „furnizor”, respectiv „cumparator” codul de inregistrare fiscala. Faptul ca la unele facturi aceste coduri sunt incorecte se datoreaza unor erori materiale, aspect care rezulta si din faptul ca in aceeasi perioada fiscala au fost emise facturi completate cu codul de inregistrare corect si din faptul ca au fost confundate doua cifre 93 fiind confundat cu 5 sau 9 fiind confundat cu 5), si care scrise olograf pot semana una cu alta”*, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere faptul ca potrivit normelor legale facturile trebuiau sa fie insotite de toate documentele emise la data livrării de bunuri, si anume de avizele de insotire a marfii, al caror continut minim obligatoriu trebuia sa fie, de asemenea, in conformitate cu dispozitiile legale, iar in vederea corelării acestora, facturile trebuie sa cuprinda mentiuni cu privire la numarul si data avizului de insotire a marfii.

In ceea ce priveste argumentul societatii potrivit caruia aspectele invocate de catre organele de inspectie fiscala, precum lipsa mentiune avize, lipsa cod TVA furnizor, cod client eronat, sunt nelegale, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere faptul ca potrivit prevederilor art. 155 alin. (8), respectiv art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificarile si completarile ulterioare, in functie de perioada incidenta operatiunilor, factura trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu informatiile obligatorii expres stipulate de prevederile legale in materie, respectiv denumirea cumparatorului de bunuri, seria facturii si data livrării.

Totodata, se retine ca persoana impozabila care achizitioneaza marfa pe baza de facturi si accepta inregistrarea acestora in evidenta contabila si fiscala ca document justificativ valabil nu poate fi facut raspunzator de faptele furnizorului, **insa este raspunzator de primirea si inregistrarea contabila si fiscala a unor documente intocmite necorespunzator, incomplete care nu sunt in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cunoasterea, aplicarea si respectarea actelor normative fiind obligatorii in egala masura atat pentru furnizor, cat si pentru beneficiar**, acesta din urma avand obligatia sa solicite documente legal aprobate si sa verifice nu numai marfa primita, in ceea ce priveste cantitatea, calitatea si caracteristicile specifice sau dorite, ci si modul de completare a documentelor in care s-a consemnat livrarea acesteia.

In speta se retin si prevederile art. 159 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare incepand cu data de, potrivit carora :

„(1) Corectarea informatiilor inscrise in facturi sau in alte documente care tin loc de factura se efectueaza astfel: (...)

b) in cazul in care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul si data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile si valorile corecte, fie se emite un nou document continand informatiile si valorile corecte si concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus in care se inscriu numarul si data documentului corectat.”

si ale pct. 81¹ alin. (2) din NM de aplicare a art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adaugata in cazul in care documentele controlate aferente achizitiilor nu contin toate informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal sau/si acestea sunt incorecte, daca pe perioada desfasurarii controlului documentele respective vor fi corectate in conformitate cu art. 159 din Codul fiscal. (...)”

Prin urmare, potrivit acestor prevederi legale, in cazul in care documentele, in speta facturile, verificate urmare inspectiei fiscale, aferente achizitiilor, nu contin toate informatiile stipulate de legea fiscala si/sau contin informatii incorecte, organele de inspectie fiscala vor permite deducerea TVA *daca* pe perioada desfasurarii controlului documentele respective vor fi corectate in conformitate cu art. 159 din Codul fiscal, or din analiza documentelor anexate la dosarul contestatiei, nu rezulta ca societatea, in timpul desfasurarii inspectiei fiscale, a

procedat la corectarea facturilor in cauza, pentru ca, prin detinerea si prezentarea noilor facturi corecte, organele de inspectie fiscala sa faca aplicatiunea prevederilor pct. 81¹ alin. (2) din NM de aplicare a art. 159 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, chiar daca societatea nu a prezentat organelor de inspectie fiscala noile facturi care sa contina informatiile corecte, aceasta avea posibilitatea ca, in sustinerea contestatiei, sa le depuna, pentru a certifica faptul ca pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale a procedat la corectarea facturilor care contineau informatii incorecte, or se retine ca societatea, prin contestatia formulata nu a depus in sustinere noile facturi corecte .

In plus, aceste prevederile legale invocate de catre contestatara reglementeaza situatiile specifice in care organele de inspectie fiscala vor permite deducerea TVA, respectiv cazul in care, urmare a verificarilor efectuate, constata ca documentele in baza carora a fost exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta achizitiilor, nu contin toate informatiile si/sau contin informatii incorecte, inasa cu conditionarea respectarii cerintei privind corectarea acestor documente in timpul desfasurarii controlului, or, asa cum s-a retinut mai sus, nu numai facturile in baza carora contestatara si-a exercitat dreptul de deducere nu respecta prevederile legii fiscale referitoare la informatiile obligatorii ce trebuie acestea sa le contina, ci si documentele emise la data livrarii de bunuri, respectiv avizele de insotire a marfii nu respecta dispozitiile legale privind continutul minim obligatoriu.

Referitor la argumentul societatii contestatare cu privire la realitatea economica a operatiunilor derulate, respectiv a achizitiilor de cereale, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, avand in vedere ca, potrivit prevederilor legii fiscale, legiuitorul conditioneaza acordarea deductibilitatii cheltuielilor si acordarea dreptului de deducere al TVA de indeplinirea atat a cerintelor de fond cat si a cerintele de forma, indeplinirea cerintelor de fond reglementand insasi existenta deductibilitatii cheltuielilor si dreptului de deducere, iar cele de forma conditiile de exercitare a acestuia, neindeplinirea unei cerinte, respectiv indeplinirea doar a uneia, ducand la pierderea deductibilitatii TVA.

In ceea ce priveste jurisprudenta europeana invocata de societate, aceasta nu poate fi retinuta in cauza intrucat pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor privind marfurile, la stabilirea profitului impozabil, o persoana impozabila trebuie sa faca dovada ca detine documente justificative in conformitate cu prevederile legale citate mai sus, apte de a fi inregistrate in contabilitate si de a produce efecte juridice, respectiv documente care sa contina toate elementele necesare identificarii operatiunii economice efectuate, atat sub aspectul identitatii partilor, **cat si sub aspectul continutului sau, cantitativ si valoric.**

Totodata, argumentul societatii ca *„Organul fiscal nu si-a indeplinit inasa rolul activ, respectiv nu a examinat obiectiv starea de fapt, putand observa cu*

usurinta ca suntem in situatia unei erori materiale (...)”, nu poate fi retinut avand in vedere faptul ca in urma inspectiei fiscale organele de inspectie fiscala nu au constatat doar simple erori ci faptul ca, nici, facturile inregistrate de societate si nici documentele justificative anexate acestor facturi, nu furnizeaza toate informatiile prevazute de normele legale in vigoare, rezultand neconcordante intre cantitatea livrata conform avizelor de insotire a marfii si cantitatea facturata, organul de solutionare a contestatiei neavand motive sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala privitor la deficientele constatate prin actele administrative contestate.

In consecinta, avand in vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere TVA inscrisa in facturile emise de SC SRL si SCSRL, respectiv **TVA in suma delei, precum si accesoriile aferente TVA in suma delei**, potrivit principiului de drept *„accessorium sequitur principale”* atata timp cat societatea nu contesta modul de calcul al acestora, in ceea ce priveste perioada de calcul si cota aplicata, in temeiul art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.”,

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC SRL pentru acest capat de cerere.

III.5. Referitor contestarea in parte a masurii de diminuare a pierderii fiscale pentru anul 2012 in suma delei) stabilita prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. 127/29.08.2013, DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor inregistrate sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile efectuate de SC SRL cu achizitiile de cereale de la SC SRLsi SCBucuresti, in conditiile in care:

- facturile nu sunt completate cu toate elementele obligatorii prevazute de lege;

- documentele care ar fi trebuit anexate acestor facturi, respectiv avizele de insotire a marfii lipsesc sau nu contin minimul obligatoriu de informatii prevazut de normele legale in vigoare, in perioada supusa verificarii;
- petenta nu probeaza transportul cerealelor.

Avand in vedere cele precizate la punctul III.3 din prezenta decizie de solutionare a contestatiei, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale in materie in vigoare in perioada supusa inspectiei fiscale, se retine ca:

- in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat SC SRL deductibilitate fiscala pentru cheltuielile cu achizitiile de cereale efectuate de la SC SRL si SCSRL;

- in mod legal s-a dispus masura diminuarii pierderii fiscale pentru anul 2012 cu suma delei;

astfel ca in temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

„(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, ori respinsa.”,

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

„11.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de SC SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. 127/29.08.2013.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 207 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr., se

D E C I D E :

- respingerea ca inadmisibila a contestatiei formulate de SC SRL impotriva Raportului de inspectie fiscala nr.;

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.pentru:

- impozit pe profit in suma delei;

- accesorii aferente impozitului pe profit in suma delei;
 - TVA in suma delei;
 - accesorii aferente TVA in suma delei.
 - respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de SC SRL impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr.referitoare la diminuarea pierderii fiscale pentru anul 2012 cu suma delei
- prezenta decizie se comunica la :
- SC SRL;
 - AJFP Timisoara - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....