



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR.2659/879/22.10.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL**,
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/08.07.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. x prin adresa nr.x/07.07.2014 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/08.07.2014, în vederea reluării procedurii administrative privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL** în insolvență CUI x, cu sediu în x, str. x, nr.x, jud. x.

Prin adresa înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin sub nr.x/17.06.2014 SC x SRL a solicitat reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. x/30.11.2011 pentru suma de x lei, suspendată de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor prin Decizia nr.x/27.11.2012, având în vedere Ordonanța de încetare a urmăririi penale din data de 14.11.2013 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul x.

Prin Ordonanța de încetare a urmăririi penale din data de 14.11.2013 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul x în dosarul nr.x/P/2011 s-a dispus:

„1. Încetarea urmăririi penale față de învinuitul x [...] pentru săvârșirea infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.b), c) din Legea nr.241/2005 cu aplicarea art.41 alin.(2) C.p și art.33 lit.a C.p.

2. Aplicarea unei sancțiuni administrative în sumă de x lei care se va executa conform art.442 din C.p.p.

3. Ridicarea sechestrului penal instituit la data de 14.08.2012 asupra bunurilor imobile aparținând învinuitului x [...].

4. Se stabilesc cheltuieli judiciare în sumă de 200 care conform prevederilor art.192 C.p.p. vor fi suportate de învinuit.

5. Soluția se comunică învinuitului x, ANAF - DGRFP Timișoara, AJFP Caraș-Severin, A.N.C.P.I. x - Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară Caransebeș.

6. Împotriva soluției se poate formula plângere în termen de 20 de zile de la comunicare.”

La adresa de solicitare a reluării procedurii administrative, SC x SRL a anexat adresa nr.x/VIII/I/2014 din data de 8 mai 2014 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul

x, prin care se comunică faptul că până la data de 15 aprilie 2014 nu a fost înregistrată vreo plângere din partea Agenției Județene a Finanțelor Publice x împotriva soluției date în dosar nr.x/P/2011.

De precizat este și faptul că, A.J.F.P. x - Inspecție Fiscală prin adresa nr.x/04.08.2014 a solicitat Biroului Juridic, să i se comunice dacă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației formulate de SC x SRL a rămas definitiv.

Biroul Juridic din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice x, prin adresa nr.x/26.09.2014 înregistrată la A.J.F.P. x - Inspecție fiscală sub nr.x/26.09.2014, comunică faptul că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației împotriva Deciziei de impunere nr. x/30.11.2011, a rămas definitiv, dosarul nr.x/P/2014 fiind soluționat definitiv.

Totodată, Serviciul Soluționare a Contestațiilor din cadrul D.G.R.F.P. Timișoara prin adresa nr.x/25.09.2014, a solicitat A.J.F.P. x - Biroul Juridic transmiterea copieii Referatului de nerecurare a Ordonanței de încetare a urmăririi penale din data de 14.11.2013 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul x în dosarul nr.x/P/2011.

Biroul Juridic din cadrul A.J.F.P. x prin adresa nr.x/09.10.2014 comunică faptul că nu a fost întocmit Referat de nerecurare împotriva Ordonanței de încetare a urmăririi penale din data de 14.11.2013 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul x în dosarul nr.x/P/2011, precizând totodată că, prin această ordonanță a fost reținută în sarcina numitului x săvârșirea faptei prevăzută și pedepsită de art.9 alin.1 lit.b și c din Legea nr.241/2005, aplicându-se o sancțiune administrativă, instituția noastră a formulat acțiune civilă împotriva acestuia la instanța de judecată, în conformitate cu dispozițiile legii civile.

Din considerentele Ordonanței de încetare a urmăririi penale din data de 4 noiembrie 2013 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul x în dosarul nr.x/P/2011, se reține că prejudiciul cert produs bugetului de stat este în sumă de x lei (TVA în sumă de x lei și impozit pe profit în sumă de x lei), urmare a raportului de expertiză contabilă.

În ceea ce privește cuantificarea prejudiciului stabilit prin Ordonanța de încetare a urmăririi penale din data de 4 noiembrie 2013 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul x, menționăm următoarele:

- pentru suma de x lei (TVA în sumă de x lei și impozit pe profit în sumă de x lei) stabilită de experți prin raportul de expertiză, nu au fost calculate accesorii de natura majorărilor și penalităților de întârziere;

- societatea a achitat suma de x lei, prin OP nr.x/03.10.2013 și OP nr.x/14.10.2013;

- potrivit fișei pe plătitor editată la data de 10.10.2014, anexată la dosarul cauzei, pentru cauza în discuție, rezultă că SC x SRL figurează cu obligații fiscale în sumă totală de x lei, din care: x lei - sumă ce a făcut obiectul plângerii penale și suma de x lei - sumă ce nu a făcut obiectul plângerii penale, stabilite prin decizia de impunere x/30.11.2011, a achitat doar suma de x lei (x lei+x lei);

- în considerentele Ordonanței de încetare a urmăririi penale din data de 4 noiembrie 2013 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul x se menționează că „prejudiciul calculat de inspectorii DGFP x este stabilit în mare parte prin metoda estimării”.

Raportat la considerentele Ordonanței de încetare a urmăririi penale din data de 4 noiembrie 2013 emisă de Parchetul de pe lângă Tribunalul x, organul competent de soluționare a contestației subliniază faptul că, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/30.11.2011 sumele stabilite prin estimare de organele de inspecție fiscală reprezintă doar 43,72% din totalul obligațiilor fiscale ce au făcut obiectul plângerii penale, diferența de 56,28% nu a fost stabilită prin estimare, aceste obligații fiscale fiind aferente veniturilor neînregistrate de către societate, fapt recunoscut de însăși

administratorul societății, prin nota explicativă; aspecte asupra cărora în Ordonanță nu se face nici o precizare.

Astfel, se reține că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. x/30.11.2011, se refera la suma de **x lei**, reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - accesorii aferente taxei pe valoare adăugată;
- x lei - impozit pe profit;
- x lei - accesorii aferente impozitului pe profit,

nu mai subzistă, pentru toate considerentele prezentate mai sus, se impune soluționarea pe fond a contestației.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.14.4 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC x SRL pentru obligațiile fiscale sus menționate.

I. S.C. x S.R.L. contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice Caraș-Severin prin Decizia de impunere nr. x/30.11.2011, precizând următoarele:

S.C. x S.R.L. susține că prin Raportul de inspecție fiscală nr.x/30.11.2011 s-a reținut că metoda de control utilizată a fost prin sondaj iar societatea își desfășoară activitatea prin intermediul a trei puncte de lucru, respectiv magazine pentru vânzarea cu amănuntul de piese auto dotate cu case de marcat electronice, iar intrarea în gestiune de la furnizori se realizează la magazinul din x, magazinele de la x și z încărcându-se în gestiune pe baza avizelor de însoțire a mărfii emise de sediul central din x, vânzarea mărfurilor realizându-se în baza bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat fiscale și în baza facturilor emise clienților.

De asemenea, s-a mai reținut faptul că administratorul societății, deși a achiziționat de la firme specializate topuri de facturi, nu le-a înregistrat în evidența formularelor cu regim special și nu a descărcat din gestiune formularele date gestionarilor.

Totodată, s-au mai reținut următoarele: faptul că nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală rapoartele de gestiune de la magazinele din x și z; trecerea de către societate a materialelor de construcții din conturile de imobilizări în conturile de cheltuieli și înregistrarea în conturile de protocol a mărfurilor cumpărate de la Metro și Selgross care constau în mare parte din alimente; datorită volumului mare al facturilor stabilite de organele de inspecție fiscale că nu sunt înregistrate în evidență, s-a procedat la întocmirea unor centralizatoare în care au fost evidențiate toate documentele primare existente în timpul controlului.

Societatea susține că metoda de control utilizată de organele de inspecție fiscală, prin sondaj, conduce la concluzia că organele de inspecție fiscală recunosc că nu au avut în vedere toate documentele contabile înregistrate de societate, respectiv prin anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală s-au identificat un număr de 265 blocuri de facturi înseriate și 158 blocuri de chitanțe înseriate prezentate, iar prin anexa nr.3 organele de inspecție

fiscală au întocmit un centralizator al facturilor neînregistrate în evidența contabilă de către societate pentru fiecare an în parte pe cele trei puncte de lucru.

Societatea menționează că din notele explicative cât și din constatările precizate în actul de control rezultă faptul că deși s-au regăsit facturi neînregistrate ce nu au putut fi verificate din punct de vedere al încasărilor prin bonuri fiscale, deoarece nu au fost regăsite în parte rolele martor ale caselor de marcat.

Astfel, societatea consideră incorect modul de lucru al organelor de inspecție fiscală, deoarece acestea aveau obligația să procedeze la ridicarea caselor de marcat și la descărcarea de către firmele specializate a memoriei fiscale din casele electronice de marcat, fapt nerealizat și care a condus la necunoașterea existenței reale a veniturilor.

Societatea consideră că nu este relevant argumentul organelor de inspecție fiscală prin care pentru fiecare factură s-a emis chitanță clientului, deoarece la începutul apariției caselor de marcat mulți agenți economici tăiau și bonuri fiscale dar și chitanțe pentru facturile încasate prin casele de marcat.

Totodată, societatea nu este de acord cu sumele stabilite suplimentar, respectiv TVA în sumă de x lei și accesorii în valoare de x lei, deoarece nu s-au descărcat memoriile aparatelor de marcat fiscale, obligație care cădea în sarcina organelor de control, deoarece nu degeaba există obligativitatea înregistrării memoriilor fiscale și predării lor organului fiscal la încetarea activității pe punctele de lucru ale societății.

Societatea nu este de acord cu aplicarea metodei de estimare a facturilor neprezentate și neregăsite în evidența contabilă cât și a modului de calcul prin care organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență totală de TVA în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei, deoarece o dată cu apariția Declarației 394 la începutul anului 2007 organul de inspecție fiscală are posibilitatea să verifice toți contribuabilii care efectuează tranzacții cu societatea contestatoare și poate puncta exact dacă aceste serii de facturi au fost emise sau nu.

De asemenea, societatea precizează că la începutul inspecției fiscale gestionara de la punctul de lucru z a distrus o parte din documente de care societatea nu are cunoștință dacă le-a utilizat sau nu, fapt cunoscut de organele de cercetare penală, înregistrându-se în acest sens o plângere penală adresată organelor fiscale.

Societatea consideră importantă descărcarea Declarației 394, deoarece din controalele încrucișate efectuate contribuabililor, organele de inspecție fiscală ar fi putut determina care din facturile care lipsesc sunt folosite sau nu au fost niciodată utilizate, ceea ce ar conduce la concluzia că acest prejudiciu nu există.

În ceea ce privește constatarea prin care societatea a achiziționat materiale de construcții și bunuri pe care le-a înregistrat în contul 231 «Imobilizări corporale în curs» și pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat ca nu sunt utilizate în scopul obținerii de venituri, stabilind un TVA suplimentar de plată în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei, S.C. x S.R.L. precizează că aceste materiale de construcții au fost utilizate pentru construcția de locuințe în baza unei asocieri și care are ca scop încasarea de chirii la terminarea acestora pentru recuperarea investiției.

Societatea consideră incorect punctul de vedere al organului de inspecție fiscală cu privire la depășirea cheltuielilor de protocol cu suma de x lei, pentru care s-a stabilit TVA colectat în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei, întrucât încadrarea alimentelor la cheltuieli de protocol nu este justă, deoarece contribuabilul poate distribui alimente angajaților fără încadrarea ca și cheltuieli de protocol ci și ca, cheltuieli sociale, cheltuielă admisă ca și deductibilitate de către Codul fiscal.

Societatea consideră că sumele stabilite ca diferență între evidența contabilă și cele declarate organului fiscal, în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei, nu sunt corecte, deoarece organul fiscal a efectuat o dată o stabilire a diferențelor de TVA față de situația faptică din teren și nu se mai poate raporta și la evidența contabilă pe care a considerat-o de la început incorectă.

Referitor la capitolul impozit pe profit, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au avut în vedere verificarea veniturilor realizate și a cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri luând în calcul aceleași venituri pentru care s-au stabilit diferențe la TVA.

Astfel, pentru venitul în sumă de x lei calculat pentru facturile neînregistrate în contabilitate, prin aplicarea cotei medii de adaos comercial, s-a determinat un profit impozabil în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei, iar pentru venitul estimat prin aplicarea aceleiași metode de calcul s-a mai stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei, societatea precizând că nu este de acord cu modul de determinare al veniturilor și ca atare obligațiile fiscale suplimentare nu au fost determinate corect.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea reală de a face un control mai temeinic în ceea ce privește sursele existente la dispoziția acestora, respectiv memorii fiscale sau Declarația 394, acestea limitându-se la efectuarea unor controale sumare, putând dispune efectuarea inventarierii patrimoniului atunci când se constată existența unui prejudiciu atât de mare stabilit pe o estimare de venituri suplimentare de aproximativ x lei, în condițiile în care agentul economic realizează acesta cifră de afaceri în aproximativ cinci ani și în condițiile în care stocul la 31.12.2010 era de x lei.

Societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr. x/30.11.2011 și exonerarea de la plata obligațiilor suplimentare.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. x/30.11.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice x, au constatat următoarele:

Perioada verificată : 01.01.2006 - 31.12.2010

Referitor la taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. S.C. x S.R.L. nu a înregistrat, în totalitate, în evidența contabilă facturile reprezentând livrări de piese de schimb, emise în perioada 2006-2010, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea facturilor emise, în ordine cronologică, în funcție de momentele în care s-au folosit topurile de facturi achiziționate, precum și la verificarea modului de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor în baza bonurilor fiscale și facturilor emise, constatându-se că societatea a achiziționat în perioada 01.01.2004 -30.11.2008 un număr de 13.250 facturi înseriate prin 265 blocuri (carnete) și 7.900 chitanțe înseriate prin 158 blocuri (carnete), pentru care societatea nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada faptului că întocmirea și emiterea facturilor s-a gestionat sub o formă prin care să se cunoască felul în care s-au distribuit și folosit documentele între cele trei puncte de lucru.

De asemenea, administratorul societății, prin Nota explicativă, a răspuns la punctul 3 faptul că a repartizat facturile și chitanțele aleator și nu în ordinea numerelor de topuri, iar la punctul 1 a răspuns că a omis să le înregistreze în evidența contabilă, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit centralizatorul facturilor neînregistrate în jurnalul de vânzări și evidența contabilă pentru fiecare an în parte și pe cele trei puncte de lucru, respectiv magazinele din x, x și zi.

Totodată, administratorul societății, prin Nota explicativă, a declarat că nu mai deține rolele martor de la casele de marcat prin care să facă dovada înregistrării în

contabilitate a facturilor emise și încasate prin emiterea bonurilor fiscale la punctele de lucru, și înregistrarea veniturilor pe baza rapoartelor zilnice emise de casele de marcat.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că facturile fiscale, pe baza cărora s-au stabilit sume suplimentare de plată de natura diferențelor de TVA, reprezintă documente pentru care au fost întocmite și emise și chitanțe fiscale, făcându-se dovada încasării contravalorii bunurilor livrate. Totodată, ca urmare a solicitării de controale încrucișate la S.C. z S.R.L. de către alte societăți, s-a constatat că facturile emise de contestatar sunt însoțite întotdeauna și de chitanțe fiscale. Bunurile la a căror livrare s-au emis bonuri fiscale și veniturile aferente au fost înregistrate în baza documentelor de evidență a casei de marcat, pentru care s-au întocmit și emis și facturi fiscale, nu se regăsesc în centralizatorul în baza căruia s-au determinat diferențe de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat rolele martor ale casei de marcat din punctul de lucru z, iar din punctul de lucru x a prezentat doar o parte din rolele martor ale casei de marcat, administratorul societății precizând prin Nota explicativă că nu a mai găsit nicio rolă la punctele de lucru.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin neînregistrarea facturilor în evidența contabilă au fost diminuate veniturile cu suma totală de x lei, reprezentând baza de impozitare pentru operațiuni impozabile la care s-a aplicat cota standard de TVA conform art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o diferență de TVA în sumă totală de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei.

2. Organele de inspecție fiscală au constatat, urmare verificării modului de evidențiere a documentelor cu regim special în contabilitate, următoarele situații :

a) Facturi neregăsite în evidența contabilă aflate în topuri de facturi neprezentate în timpul inspecției fiscale și achiziționate de către societate, situație identificată ca urmare a comparării datelor înregistrate în jurnalele de vânzări cu datele conținute în facturile completate și emise către diverși clienți. Organele de inspecție fiscală procedând la reconstituirea topului de facturi și implicit la identificarea numărului de facturi neregăsite în înregistrările din evidența contabilă, totodată considerând că taxa a devenit exigibilă în perioada în care au fost emise alte facturi apropiate ca serie și număr.

Administratorul societății susține, prin Nota explicativă, faptul că topurile de facturi neprezentate au fost repartizate la punctul de lucru z, iar vânzătoarea nu le-a mai prezentat când au fost cerute de acesta.

b) Facturi neregăsite în evidența contabilă din topuri achiziționate și prezentate de societate, topuri din care s-a constatat faptul că facturile rămase la cotor nu sunt în ordine cronologică, lipsind exemplarul verde, totodată societatea nu a prezentat nici exemplarul roșu pentru a se face dovada înregistrării acestor facturi în evidența contabilă.

Administratorul societății susține, prin Nota explicativă, faptul că în momentul ridicării topului de facturi de la magazine nu a verificat filă cu filă facturierul și nu știe ce a făcut vânzătoarea cu ele.

c) Blocuri întregi de facturi neprezentate și neregăsite în evidența contabilă, dar care au fost achiziționate, potrivit documentelor de aprovizionare, care se regăsesc în plaja de numere a documentelor cu regim special, pentru care administratorul societății precizează că nu le mai găsește.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală susțin că societatea:

- nu a prezentat echipei de inspecție fiscală toate documentele primare întocmite și emise;
- din verificările încrucișate au rezultat operațiuni și tranzacții comerciale care nu au fost înregistrate în contabilitatea societății;
- nu a fost îndeplinită obligația de a ține evidența contabilă conform prevederilor legale;
- o parte din documente nu au fost prezentate;

- documentele contabile conțin omisiuni.

Având în vedere situațiile de mai sus și faptul că organele de inspecție fiscală nu au putut determina mărimea bazei de impunere pentru facturile și topurile de facturi neregăsite în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea acestora conform art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și a prevederilor pct.1.3 din O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, aceasta efectuându-se pe baza datelor și informațiilor din contabilitate (operațiuni și tranzacții comerciale, cota de adaos, documente justificative din care a rezultat valoarea cheltuielilor și veniturilor), respectiv prin stabilirea valorii medii a unei facturi și a bazei de impozitare, astfel :

a) în scopul determinării valorii medii a unei facturi emise, s-a însumat valoarea tuturor facturilor emise, înregistrate și neînregistrate în evidența contabilă și prin împărțirea numărului total de facturi emise la suma rezultată s-a obținut valoarea medie a unei facturi emise, valoare utilizată în determinarea bazei impozabile pentru diferențele de TVA stabilite prin estimare și determinată pe fiecare lună și an în parte.

b) în scopul determinării bazei de impozitare s-a procedat astfel: valoarea medie obținută (de la lit.a) pe fiecare an și lună în parte a fost înmulțită cu numărul total de facturi care rezultă că s-au achiziționat și nu se regăsesc faptic.

Urmare metodei de estimare aplicată asupra bazei de impozitare pe fiecare lună și an, organele de inspecție fiscală au aplicat cota standard de TVA conform art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o diferență de TVA în sumă totală de z lei și accesorii aferente în sumă de z lei.

Urmare celor menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că la pct.1 și 2 nu au fost respectate prevederile art.134¹, art.134², art.137 și art. 156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în perioada verificată, achiziții de materiale de construcții și bunuri pe care le-a înregistrat în contul 231 «Imobilizări corporale în curs », pentru care nu a prezentat rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, autorizații, care să justifice că aceste achiziții au fost utilizate în scopul realizării de venituri, iar prin Nota explicativă, administratorul societății precizează că aceste materiale au fost folosite în scop propriu.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru bunurile achiziționate, societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de z lei, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, calculând accesorii aferente în sumă de z lei conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în perioada verificată, în contul 623 « Cheltuieli de protocol », facturi emise de Metro și Selgross, reprezentând în cea mai mare parte achiziții de alimente pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, încadrându-se în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată, motiv pentru care organele de inspecție fiscală, la sfârșitul perioadei fiscale anuală de determinare a impozitului pe profit, au stabilit plafonul pentru a cărui depășire s-a colectat taxa pe valoarea adăugată potrivit art. 15 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a constatat că în anul 2006 și 2007 societatea a depășit plafonul de 2% fără să țină cont de acest fapt, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma de z lei reprezentând operațiune asimilată livrărilor, societatea avea obligația colectării TVA în sumă de x lei, stabilind totodată și accesorii aferente în sumă de x lei conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între sumele înregistrate în evidența contabilă și sumele declarate la organul fiscal în baza Deconturilor de TVA, încălcând prevederile art. 156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind astfel o diferență de TVA în sumă totală de x lei și accesorii în sumă de x lei conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada verificată societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de x lei și au calculat accesorii aferente în sumă de x lei.

Referitor la impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. x S.R.L. a încălcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind modul de constituire și declarare al impozitului pe profit, astfel:

1. Corespunzător pct.1 la cap. Taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscale au stabilit efecte fiscale de natura diferenței de impozit pe profit, urmare neînregistrării tuturor facturilor întocmite și emise către diverși clienți, persoane juridice și fizice, constatându-se astfel, diminuarea bazei de impozitare cu suma de x lei.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere la calculul impozitului pe profit și cheltuiala deductibilă cu marfa aferentă veniturilor neînregistrate, având în vedere cota medie de adaos practică de societate, luându-se în calcul atât veniturile neînregistrate de societate, cât și cheltuielile deductibile cu marfa aferente acestor venituri, rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de x lei pentru care s-au calculat accesorii în sumă de x lei, conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2. Corespunzător pct.2 la cap. Taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscale au constatat aspecte care au determinat modificarea bazei de impozitare și au avut efecte asupra determinării impozitului pe profit, urmare verificării modului de evidențiere a documentelor cu regim special în contabilitatea societății, constatându-se că din totalul topurilor de facturi, parte din acestea neregăsindu-se în totalitate și parte sunt incomplete lipsind facturi din conținutul topurilor, fapt pentru care s-a procedat la estimarea bazei de impozitare conform art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind aplicat același algoritm ca la cap. Taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au aplicat asupra cheltuielii aferente veniturilor, stabilite conform algoritmului de la cap. Taxa pe valoarea adăugată, cota medie de adaos practică de societate fiind astfel obținută cheltuiala cu marfa, recalculându-se profitul impozabil prin ajustarea profitului obținut și înregistrat de societate cu veniturile și cheltuielile estimate de organele de inspecție fiscală, stabilind o diferență de impozit pe profit în sumă totală de x lei pentru care s-au calculat accesorii în sumă de x lei, conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru o parte din cheltuielile considerate deductibile de societate nu există documente justificative, astfel înregistrarea lor au ca efect majorarea bazei impozabile la calculul impozitului pe profit pe toată perioada verificată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în perioada verificată, achiziții de materiale de construcții și bunuri pe care le-a înregistrat în contul 231 «Imobilizări corporale în curs», apoi în perioada 2008-2009, prin articolul contabil 231 «Imobilizări corporale în curs» = 611 «Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile», societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de x lei, cheltuieli pentru care nu a prezentat

rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, autorizații, care să justifice că aceste achiziții au fost utilizate în scopul realizării de venituri.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit o diferență de impozit pe profit pentru aceste bunuri în sumă de x lei, calculând accesorii aferente în sumă de x lei conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a ținut cont de prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește înregistrarea în contul 623 «Cheltuieli de protocol» a facturilor emise de Metro și Selgross, reprezentând achiziții de alimente, pentru care avea obligația încadrării acestora în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată (2%) la calculul profitului impozabil.

Totodată, s-a constatat că societatea nu a avut în vedere la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu amenzile și penalitățile (cont 658.1 «Alte cheltuieli de exploatare»), care conform art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil prin influențarea cheltuielilor deductibile stabilite de societate cu cele care au deductibilitate limitată și nedeductibile, stabilind o diferență de impozit pe profit în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei.

Urmare celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada verificată societatea datorează impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de x lei și au calculat accesorii aferente în sumă totală de x lei.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de x lei reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente în sumă de x lei și suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente în sumă de x lei,

cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestatăii este dacă contestatoarea datorează aceste sume, în condițiile în care nu a înregistrat în evidența contabilă toate facturile reprezentând livrări de piese de schimb.

În fapt, din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că SC x SRL nu a înregistrat, în totalitate, în evidența contabilă facturi reprezentând livrări piese de schimb, emise în perioada 2006-2010, motiv pentru care au procedat la verificarea facturilor emise, în ordine cronologică, în funcție de momentele în care s-au folosit topurile de facturi achiziționate, precum și la verificarea modului de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor în baza bonurilor fiscale și facturilor emise, constatându-se că pentru un număr de 13.250 facturi înseriate prin 265 blocuri (carnete) și 7.900 chitanțe înseriate prin 158 blocuri (carnete), achiziționate în perioada 01.01.2004 - 30.11.2008, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada faptului că întocmirea și emiterea facturilor s-a gestionat sub o formă prin

care să se cunoască felul în care s-au distribuit și folosit documentele între cele trei puncte de lucru.

De asemenea, administratorul societății, prin Nota explicativă, a răspuns la punctul 3, faptul că a repartizat facturile și chitanțele aleator și nu în ordinea numerelor de topuri, iar la punctul 1 a răspuns că a omis să le înregistreze în evidența contabilă, declarând totodată că nu mai deține rolele martor de la casele de marcat prin care să facă dovada înregistrării în contabilitate a facturilor emise și încasate prin emiterea de bonuri fiscale la punctele de lucru, și înregistrarea veniturilor pe baza rapoartelor zilnice emise de casele de marcat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat rolele martor ale casei de marcat de la punctul de lucru din z iar de la punctul de lucru din x a prezentat doar o parte din rolele martor ale casei de marcat, administratorul societății precizând prin Nota explicativă că nu a mai găsit nicio rolă la punctele de lucru.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin neînregistrarea facturilor în evidența contabilă au fost diminuate veniturile cu suma totală de x lei, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei potrivit prevederilor art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru această sumă s-au calculat accesorii în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art. 119 și art.120 din O.G. nr.93/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au avut în vedere la calculul impozitului pe profit atât veniturile neînregistrate, cât și cheltuiala deductibilă cu marfa aferentă veniturilor neînregistrate, având în vedere cota medie de adaus practică de contestatoare, stabilind un impozit pe profit în sumă de x lei potrivit prevederilor art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pentru această sumă s-au calculat accesorii în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din O.G. nr.93/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei în contabilitate în baza unui document, care dobândește calitatea de document justificativ.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării operațiunilor:

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

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 134

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Art. 134¹

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

Art. 134²

„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, iar pentru livrările de bunuri și prestările de servicii exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

În ceea ce privește baza impozabilă privind taxa pe valoarea adăugată, sunt aplicabile prevederile 137 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

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

Totodată, evidența operațiunilor impozabile este reglementată la art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au obligația să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice, respectiv să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate.

În cazul în speță, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SRL nu a înregistrat în totalitate facturi reprezentând livrări piese de schimb, emise în

perioada 2006-2010, fiind diminuate veniturile cu suma de x lei, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de x lei și o taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei,

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal acestea au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de x lei, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de x lei reprezentând impozit pe profit și pentru suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de x lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, iar prin contestația formulată nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor, se reține că, aceasta datorează și suma de x lei, respectiv suma de x lei cu titlu de accesorii reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

2. Referitor la suma de x lei reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente în sumă de x lei și suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și accesorii aferente în sumă de x lei,

cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit prin estimare venituri pentru facturile neregăsite în înregistrările din evidența contabilă.

În fapt, urmare a verificării modului de evidențiere a documentelor cu regim special în contabilitate, aflate în gestiunea contestatoarei, organele de inspecție fiscală au constatat:

- facturi neregăsite în evidența contabilă aflate în topuri de facturi neprezentate în timpul fiscale și achiziționate de către societate, situație indentificată ca urmare a comparării datelor înregistrate în jurnalele de vânzări cu datele conținute în facturile completate și emise către diverși clienți, persoane juridice și fizice.

- facturi neregăsite în evidența contabilă din topuri achiziționate și prezentate de societate. Din verificarea topurilor de facturi s-a constatat faptul că facturile rămase la cotor nu sunt în ordine cronologică, lipsind exemplarul verde. De asemenea, nu s-a prezentat de către societate nici exemplarul roșu pentru a se face dovada înregistrării acestor facturi în evidența contabilă.

- blocuri întregi de facturi neprezentate și neregăsite în evidența contabilă, dar care au fost achiziționate, potrivit documentelor de aprovizionare, care se regăsesc în plaja de numere a documentelor cu regim special.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare se află în următoarele situații:

- nu a prezentat toate documentele primare întocmite și emise;
- din verificările încrucișate rezultă operațiuni și tranzacții comerciale care nu au fost înregistrate în contabilitatea societății;

- nu este îndeplinită obligația de a ține evidențe contabile conform prevederilor legale;

- documentele contabile conțin omisiuni, care împiedică constatarea operațiunilor realizate.

Organele de inspecție fiscală, având în vedere situațiile constatate, precum și faptul că nu au putut determina mărimea bazei de impunere pentru facturile și topurile de facturi neregăsite în evidența contabilă, au procedat la estimarea acestora, conform art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile Ordinului nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere. Pentru estimare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere toate documentele care au fost relevante pentru stabilirea bazei de impunere, având în vedere datele și informațiile din contabilitatea societății contestatoare (operațiuni și tranzacții comerciale, cota de adaus, documente justificative din care rezultă valoarea cheltuielilor și veniturilor).

Pentru facturile și topurile de facturi neregăsite estimarea s-a efectuat prin stabilirea valorii medii a unei facturi și a bazei de impozitare, astfel:

a) În scopul determinării valorii medii a unei facturi emise, s-a însumat valoarea tuturor facturilor emise, înregistrate și neînregistrate în evidența contabilă, prin împărțirea numărului total de facturi emise la suma rezultată s-a obținut valoarea medie a unei facturi emise, valoare utilizată în determinarea bazei impozabile pentru diferențele de TVA stabilite prin estimare. Organele de inspecție fiscală menționează faptul că valoarea medie a unei facturi s-a determinat pe fiecare lună și an în parte.

b) În scopul determinării bazei de impozitare s-a procedat astfel: valoarea medie obținută a fost înmulțită cu numărul total de facturi care rezultă că s-au achiziționat și nu se regăsesc faptic.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că TVA rezultată în urma estimării este în sumă de x lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de x în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește cheltuiala aferentă veniturilor stabilite prin estimare, organele de inspecție fiscală a aplicat asupra acestora cota medie de adaus practică de contestatoare, fiind stabilită astfel, cheltuiala cu marfa. Prin urmare, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil prin ajustarea profitului obținut și înregistrat de contestatoare cu veniturile și cheltuielile estimate, fiind stabilită o diferență de impozit pe profit urmare estimării în sumă totală de x lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de x lei în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere dispozițiile art.62 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art. 67

“Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

coroborat cu prevederile pct.65.1 și 65.2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

- a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;
- b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;
- c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;
- d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

De asemenea, potrivit prevederilor din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, care menționează:

Art. 1

“(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;
- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.”

Art. 2

„În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;
- c) metoda marjei;
- d) metoda produsului/serviciului și volumului;
- e) metoda patrimoniului net.”

Art. 3

„Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.”

Potrivit prevederilor legale sus menționate, se reține că dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze, având în

vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare, indentificând acele elementele care sunt cele mai apropiate situației fiscale.

În ceea ce privește impozitul pe profit, potrivit art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

Art. 134

„(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

Art. 134¹

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

Art. 134²

„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, iar pentru livrările de bunuri și prestările de servicii exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Totodată, evidența operațiunilor impozabile este reglementată la art.156 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au obligația să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice, respectiv să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să se poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate.

În cazul în speță, se reține că, urmare verificării modului de evidențiere a documentelor cu regim special în contabilitate, organele de inspecție fiscală au procedat

la reconstituirea topului de facturi și implicit la identificarea numărului de facturi neregăsite în înregistrările din evidența contabilă, considerând că taxa a devenit exigibilă în perioada în care au fost emise alte facturi apropiate ca serie și număr pentru care administratorul societății a susținut, prin Nota explicativă, faptul că topurile de facturi neprezentate au fost repartizate la punctul de lucru z, iar vânzătoarea nu le-a mai prezentat când au fost cerute de acesta.

Totodată, din facturile neregăsite în evidența contabilă și prezentate de societate, s-a constatat faptul că facturile rămase la cotor nu sunt în ordine cronologică, lipsind exemplarul verde și exemplarul roșu pentru a se face dovada înregistrării acestor facturi în evidența contabilă, administratorul societății susținând, prin Nota explicativă, faptul că în momentul ridicării topului de facturi de la magazine nu a verificat filă cu filă facturierul și nu știe ce a făcut vânzătoarea cu ele.

Urmare celor constatate și a faptului că nu au putut determina mărimea bazei de impunere pentru facturile și topurile de facturi neregăsite în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea acesteia conform art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și a prevederilor pct.1.3 din O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impozitare pe fiecare lună și an, fapt pentru care au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în suma de z lei pentru care s-au calculat accesorii în sumă de z lei și un impozit pe profit în sumă de z lei pentru care s-au calculat accesorii în sumă de z lei.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că în mod legal acestea au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de z lei și taxă pe valoarea adăugată suplimentar de plată în sumă de z lei, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru suma de z lei reprezentând impozit pe profit și pentru suma de z lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de z lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de z lei, iar prin contestația formulată nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor, se reține că, aceasta datorează și suma de z lei, respectiv suma de z lei cu titlu de accesorii reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Referitor la argumentul contestatoarei, potrivit căreia metoda de control utilizată, prin sondaj, conduce la concluzia că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere toate documentele contabile înregistrate de societate, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece potrivit prevederilor art.97 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

"(3) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele metode de control:

a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

b) controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate."

Totodată, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.z/22.02.2012, organele de inspecție fiscală precizează că identificarea blocurilor de facturi s-a efectuat în scopul determinării efectelor fiscale din documentele neprezentate de societate, inclusiv datorită încălcării obligației de a prezenta rolele maritor, societatea recunoaște că s-au regăsit facturi neînregistrate, repartiția facturilor între punctele de lucru s-a efectuat fără a ține o evidență în acest sens, o parte din documente au fost distruse.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia consideră incorect modul de lucru al organelor de inspecție fiscală, deoarece aveau obligația să procedeze la ridicarea caselor de marcat și la descărcarea de către firme specializate a memoriei fiscale din casele electronice de marcat, fapt nerealizat și care a condus la necunoașterea existenței reale a veniturilor, organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.z/22.02.2012 precizează:

- justificarea societății pe motiv că la începutul apariției caselor de marcat mulți agenți economici tăiau și bonuri fiscale, dar și chitanțe pentru facturile încasate prin casele de marcat, nu reprezintă explicație pentru lipsa și neînregistrarea facturilor emise pentru neînregistrarea documentelor cu regim special.

- potrivit prevederilor art.43 din H.G. nr.479/18.04.2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea OUG nr.28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, datele înregistrate și stocate în memoria fiscală nu permit verificarea cantitativ valorică și nominală a bonurilor fiscale emise în cursul unei zile, întrucât conțin doar elemente însumate ale unei zile, respectiv datele raportului zilnic (datarea zilei, valoarea fără TVA încasată în ziua respectivă, TVA aferentă încasărilor zilei, număr de bonuri fiscale emise într-o zi).

- potrivit prevederilor legale referitoare la modul de completare și declarare a achizițiilor și livrărilor prin D 394 și luând în considerare motivele contestației, menționează că în cadrul inspecției fiscale verificarea compatibilității în declarare pe relația furnizor - beneficiar este limitată și nu a stat la baza modului de determinare a bazei impozabile cîn următoarele motive:

- declarația se întocmește doar de plătitorii de TVA, prin urmare dacă SC x SRL nu întocmește corect această declarație pentru beneficiarii bunurilor vândute neplătitorilor de TVA situația nu este relevantă;

- sumele declarate nu sunt evidențiate pe documente fiscale emise, ci doar pe valori totale trimestriale;

- în anexele raportului de inspecție fiscală se regăsește situația modului de declarare a vânzărilor prin această declarație la un număr de beneficiari, care dacă ar fi fost incluși în regim de verificare, inspecția fiscală ar fi durat o perioadă îndelungată de timp, astfel pentru exemplificare menționează că numărul total al beneficiarilor este de 215 persoane.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC x SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.x/30.11.2011, pentru suma de **x lei**, reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată;

- x lei - accesorii aferente taxei pe valoare adăugată;
- x lei - impozit pe profit;
- x lei - accesorii aferente impozitului pe profit.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SRL
- A.J.F.P.x - Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

x