



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

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



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

DECIZIA NR. 398/ 2012

privind soluționarea contestației formulate de

SC .X.SA

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală -

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

sub nr.907287/22.08.2012

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./17.08.2012, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub nr.X/22.08.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X.SA**, cu domiciliul fiscal în .X., Splaiul .X. nr.X, sector X, CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.X/1999, împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./04.07.2012.

SC .X.SA contestă parțial Decizia de impunere nr.F-MC .X./04.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- X. lei majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, respectiv **12.07.2012**, potrivit confirmării de primire anexată

în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Direcția generală de administrare marilor contribuabili la data de **08.08.2012**, astfel cum rezultă din ștampila Registraturii acestei instituții, aplicată pe originalul contestației, aflat la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, SC .X.SA regăsindu-se, la data depunerii contestației, la poziția .X. din Anexa 2 „Lista marilor contribuabili care vor mai fi administrați de către Direcția generală de administrare a marilor contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2012”, conform OPANAF nr.3565/2011 pentru modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să soluționeze contestația formulată de SC .X.SA.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale de administrare a marilor contribuabili – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-MC .X./04.07.2012, societatea susține următoarele:

Contestatarea arată că dispozițiile HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, invocate de către organele de inspecție fiscală în motivarea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere contestată nu sunt aplicabile în privința formularelor tipizate anterior datei de 01.01.2007, având în vedere că a fost abrogat prin OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Ca urmare, făcând aplicarea principiului de drept *”tempus regit actum”* începând cu data de 01.01.2007 formularele de tipul facturilor fiscale au fost eliminate din categoria formularelor cu regim special, motiv pentru care acestora nu li se mai aplică regimul juridic impus de HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea

acestora, fie că aceste restricții vizau tipărirea, distribuția, folosirea, evidența ori pierderea lor de către agenții economici.

Astfel, contestatara susține că deși a invocat abrogarea acestui act normativ prin punctul de vedere formulat cu ocazia discuției finale, organele de inspecție fiscală au ignorat acest aspect și au invocat un Ordin al Ministerului Finanțelor Publice care nu conține dispoziții în sensul în care este invocat.

Contestatara susține că OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, nu conține nicio restricție în privința emiterii și circulației formularelor tipizate de facturi fiscale după data de 01.01.2007 ci, prevede că cele existente vor putea fi utilizate până la epuizarea stocurilor existente fără a include dispoziție legală specială aplicabilă în privința circulației, depozitării sau pierderii facturilor.

Societatea invocă prevederile art.1 alin.(2) și ale art.2 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, și susține că acestea prevăd faptul că formularele achiziționate anterior mai puteau fi folosite până la epuizarea acestora însă, folosirea acestora nu mai poate fi guvernată de regulile prevăzute de HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora având în vedere că au fost abrogate, singura cerință pe care o impunea fiind respectarea prevederilor Codului fiscal or, prevederile Codului fiscal nu au legătură cu cerințele restrictive de utilizare a formularelor de tipul facturilor stabilite prin HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Faptul că societatea a utilizat formularele pretipărite și în perioada ulterioară datei de 01.01.2007 nu înseamnă că aceste formulare sunt guvernate de regimul juridic al actului normativ abrogat, dimpotrivă acestea urmează să fie privite ca orice formulare ordinare reglementate de legislația României, care, pentru a dobândi calitatea de document justificativ, sunt supuse la momentul completării lor regulilor speciale din Codu fiscal, care însă, sunt fundamental diferite de cele ale HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Contestatara susține că este nelegală și lipsită de orice fundament legal afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia dispozițiile OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată,

ar fi abrogat dispozițiile referitoare la regimul de tipărire a facturilor din HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, dar nu și cele referitoare la regimul evidenței acestora, în condițiile în care ordinul nu conține dispoziții legale cu privire la formularele cu regim special de tipul facturilor fiscale.

În acest sens societatea arată că este imposibil ca un Ordin al Ministerului Finanțelor Publice să fi putut să abroge o hotărâre de guvern chiar și dacă, prin absurd, ar conține prevederi în acest sens. În realitate, Legea nr.346/2006 a abrogat HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora la data de 01.01.2007, motiv pentru care a intrat în vigoare OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, care precizează cerințele minimale de ordin formal ce trebuie îndeplinite de facturile emise după data de 01.01.2007 și în care nu se regăsesc restricțiile impuse de HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

De asemenea, contestatara susține că sunt lovite de nulitate constatările organelor de inspecție fiscală privind dispozițiile Anexei 1 B la HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, având în vedere că după data de 01.01.2007 prevederile HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora nu mai produc efecte juridice, acest act normativ neputând fi aplicat după abrogarea dispozițiilor ce impuneau restricții.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că în mod corect societatea a decis să nu mai folosească formularele pretipărite de tipul facturilor seria .X. începând cu perioada februarie- martie 2009, dar au concluzionat în mod bizar că „*luarea acestei hotărâri arată, totodată, obligativitatea societății de a inventaria la acel moment facturile fiscale ieșite din gestiunea societății prin predarea lor către diferite compartimente ale societății [...] pentru a fi arhivate și păstrate conform prevederilor legale*” fără a preciza cum ar fi putut HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora să impună o asemenea obligație de inventariere, arhivare și păstrare a acestor formulare în condițiile în care actul normativ era abrogat.

Totodată, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au constatat că ar fi încălcat dispozițiile art.8 din Anexa 1B la HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora referitoare la fișa de magazie în condițiile pentru perioada ulterioară datei de 01.01.2007 societatea nu mai avea obligația de întocmire a fișei de magazie cu privire la operațiunile referitoare la formularele cu regim special.

Mai mult, contestatara susține că organele de inspecție fiscală ignoră prevederile din Anexa 1 la OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, care cuprinde și fișa de magazie a formularelor cu regim special nr.14-3-8/b din HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, astfel că această constatare nu poate fi aplicată atât timp cât în perioada verificată nu mai erau în vigoare prevederile HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, iar facturile nu mai îndeplineau cerințele necesare pentru a fi considerate formulare cu regim special.

Referitor la concluzia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia *„echipa de inspecție constată că, în condițiile nerestituirii acestor documente la magazie, societatea fie a utilizat aceste formulare, fie trebuia semnalată lipsa acestora la acea dată”* contestatara invocă prevederile art.49 și art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora organul de inspecție fiscală are obligația de a uza de mijloacele de probă avute la dispoziție pentru a stabili situația de fapt și are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, și arată că nu sunt indicate mijloacele de probă și nici textul legal care să stea la baza afirmațiilor, însă au constatat că simpla prezentare a formularelor tipizate le-ar îndreptăți să constate, fie că societatea justifică operațiuni aducătoare de venituri, fie că trebuie semnalată lipsa acestora la acea dată.

De asemenea, contestatara susține că sancțiunea prevăzută de dispozițiile legale pentru nerespectarea întocmirii, utilizării și păstrării formularelor tipizate putea fi cel mult de natură contravențională, aceasta fiind aplicată societății.

Se arată și faptul că organele de inspecție fiscală nu explică care este fundamentul factual sau legal care îi permite să înlăture apărarea formulată de societate referitoare la faptul că lipsa facturilor fiscale a fost constatată doar în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală

încercând să transfere către societate sarcina probei, sarcină ce revenea organelor de inspecție fiscală prin afirmația potrivit căreia societatea ar putea să facă dovada neutilizării tipizatelor prin prezentarea facturilor în trei exemplare.

În realitate, societatea susține că aceste formulare tipizate nu se mai regăsesc în posesia sa, ceea ce reprezintă un fapt negativ, pe care nu îl poate proba altfel, aspect pe care organele de inspecție fiscală îl folosesc pentru a dovedi cum anume și sub ce fundament legal s-ar „*metamorfoza*” formularele tipizate de tipul facturilor fiscale în însăși facturi fiscale completate.

Totodată, contestatara susține că nu a putut semnala lipsa tipizatelor anterior inspecției fiscale atât timp cât această situație a fost constatată în decursul inspecției fiscale, iar înlăturarea explicațiilor de către organele de inspecție fiscală în condițiile în care nu au fost invocate prevederi legale și probe care să conducă la asemenea concluzii actul administrativ-fiscal este nelegal.

De asemenea, societatea susține că toate constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la pierderea unor documente financiar-contabile sunt vădit neîntemeiate și nelegale, astfel:

Dispozițiile pct.42 din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile și ale art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aduc în discuție calitatea de document justificativ a celor X formulare tipizate în condițiile în care acestea nu îndeplinesc această calitate motiv pentru care prevederile legale nu sunt relevante în cauză.

Faptul că societatea nu a luat măsurile prevăzute de unele dintre dispozițiile legale nu poate produce niciun fel de consecințe decât cel mult de natură contravențională, dar nu poate produce consecința considerării formularelor tipizate de tipul facturilor fiscale ca fiind utilizate de societate astfel încât acestea să fie considerate ca au devenit documente financiar-contabile.

Societatea susține buna sa credință prin declararea acestor facturi ca fiind nule prin anunțul în două cotidiane naționale importante și consideră că a făcut mai mult decât e necesar deoarece obligativitatea reconstituirii unor documente în 30 de zile de la constatare este aplicabilă numai și numai documentelor financiar-contabile. Or, cele X de facturi tipizate lipsă nu au calitatea de documente justificative astfel că, nu este corect refuzul organelor de inspecție fiscală referitor la mențiunile și acțiunile societății.

În ceea ce privește neînregistrarea în jurnalul de vânzări a unui număr de X formulare tipizate, societatea susține că acestea nu au fost

emise nefiind efectuate livrări sau prestări de servicii care să ocazioneze completarea acestora, **aceste facturi au fost pierdute.**

Faptul că societatea nu a putut prezenta aceste formulare tipizate nu poate conduce la concluzia că acestea reprezintă documente justificative cu atât mai mult cu cât **societatea a prezentat cauzele care au condus la pierderea acestora, respectiv specificul activității comerciale și necorelarea activității diferitelor departamente din cadrul societății.**

Contestatară arată că, inițial, organele de inspecție fiscală au constatat un număr de X facturi fiscale lipsă, iar ulterior, au constatat că factura .X. nr..X. a fost anulată și există în trei exemplare la sediul societății, astfel că, **simplul fapt că una dintre aceste facturi tipizate din cele lipsă a fost găsită ca fiind neutilizată/anulată atestă faptul că societatea nu a desfășurat nicio operațiune economico-financiară, iar lipsa se datorează pierderii acestor facturi tipizate.**

Ca urmare, societatea susține că întrucât nu au fost realizate operațiuni economico-financiare și nu au caracterul unor documente justificative nu ar putea genera estimarea bazei de impunere prin evaluarea valorii unor operațiuni care nu au avut loc.

Referitor la estimarea bazei de impunere ca efect al neprezentării de către societate a celor X de formulare tipizate de tipul facturilor fiscale, contestatară susține că invocarea OMFP nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile prin referința textului OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, de către organele de inspecție fiscală nu are relevanță atât timp cât **prevederile Codului fiscal referitoare la facturile fiscale pierdute prevalează.**

Societatea susține că singura situație enunțată în Codul fiscal și în Normele metodologice de aplicare a acestuia în care se poate recurge la reconstituirea facturilor este cea prevăzută la pct.46 alin.(1) din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, conform căreia cumpărătorul poate solicita furnizorului un duplicat pentru a înlocui factura inițială în scopul deducerii taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, societatea susține că **organele de inspecție fiscală au invocat trunchiat prevederile art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare,** dând dovadă de subiectivism și neținând cont de mențiunile și punctele de vedere ale societății și combate afirmațiile din raportul de inspecție fiscală conform cărora procedurile societății se aplică doar facturilor emise și nu și celor omise.

Ca urmare, societatea susține că estimarea bazei de impunere are la bază o presupunere subiectivă fără nicio dovadă, iar auditorii și partenerii de afaceri ai societății nu și-au exprimat nicio rezervă cu privire la robustețea sistemelor de control intern ale societății.

Societatea susține că argumentele principale ale acesteia sunt:

- toate tranzacțiile efectuate urmează procese și proceduri riguros stabilite cu privire la controalele interne și la aspectele contabile și fiscale aplicabile pe perioada verificată;

- tranziția spre utilizarea unor sisteme informatice actualizate și îmbunătățite pentru tipărirea facturilor a condus la neutilizarea formatului de facturi tipizate începând cu jumătatea lunii martie 2009;

- lipsa acestor formulare tipizate se datorează mutării sediului social în anii anteriori perioadei supuse inspecției fiscale și există posibilitatea ca în cursul acestui proces formularele să se fi pierdut;

- confirmările periodice avute cu partenerii de afaceri din care nu au rezultat diferențe.

Suplimentar, contestatara susține că plajele de numere ale formularelor tipizate din care fac parte formularele lipsă au fost alocate livrărilor de bunuri ale diviziilor regionale: .X., .X. – depozit marfă, .X., .X., .X., precum și pentru facturarea reîncărcărilor electronice.

Fiecare livrare s-a efectuat în baza unei comenzi care era plasată și aprobată în sistemul .X. de către divizia responsabilă. Pe baza comenzii factura era generată de departamentul financiar, iar livrarea mărfurilor se efectua în baza acesteia. Toate livrările efectuate de societate către diviziile .X. au fost însoțite de avize de însoțire a mărfii, iar livrările către clienți efectuate de diviziile regionale .X. au fost efectuate numai pe baza facturilor emise.

În ceea ce privește serviciile de reîncărcare electronică facturile se emiteau în baza rapoartelor de credit pre-paid consumat, generate de fiecare abonat. Această generare se bazează pe extragerea datelor direct din sistemele informatice de control al serviciilor de telefonie pe care .X. le utilizează pentru desfășurarea activității, iar probabilitatea unor deficiențe în cuantificarea și măsurarea serviciilor de telefonie este extrem de redusă.

Astfel, societatea consideră că există diverse metode și mijloace prin care se poate verifica fluxul de bunuri din acea perioadă pentru a se demonstra că facturile fiscale constatate lipsă nu au fost utilizate pentru livrări sau servicii de reîncărcare pre-paid.

Totodată, contestatara arată că există și alte mijloace prin care se poate dovedi veridicitatea faptului că societatea nu a folosit formularele tipizate în relațiile comerciale cu clienții săi.

Astfel, în cazul livrărilor de bunuri societatea efectuează inventare periodice de stocuri, iar diferențele constatate au fost reduse. Acest aspect

vine să argumenteze faptul că toate intrările și ieșirile de bunuri din gestiunea .X. au fost înregistrate ca atare în contabilitate.

Contestatară susține că în luna martie 2009 societatea a schimbat modalitatea de facturare înlocuind formularele tipizate de facturi cu formularele proprii de facturi cu atribuire de serie și număr intern utilizând o aplicație IT specială care a îmbunătățit sistemul .X.. În acest sens societatea a emis o decizie internă la data de 03.01.2007, iar la începutul anului 2009 a urmat o perioadă de testare, actualizare și adaptare care s-a finalizat cu implementarea noii modalități de facturare la data de 17.03.2009. **În perioada februarie – martie au existat anumite deficiențe pentru a căror remediere s-au efectuate anumite măsuri compensatorii cum ar fi utilizarea unor serii din facturile tipizate vechi.** Evidențele acestor ineficiențe ale sistemului sunt prezentate în Anexa 4 care prezintă corespondențe interne cu privire la defecțiuni ale noii aplicații IT de facturare, de aici au apărut aceste neclarități cu privire la utilizarea/neutilizarea facturilor tipizate.

În ceea ce privește intervalele în care facturile au fost constatate lipsă societatea atașează Anexa 6 cu centralizatorul care prezintă destinația și utilizarea plajelor de facturi tipizate, unul din criteriile de alocare a plajelor de numere a facturilor tipizate fiind regiunea geografică corespunzătoare diviziei de vânzări, în acest sens au fost utilizate în paralel mai multe plaje de numere.

Totodată, societatea susține că facturile lipsă sunt în majoritatea cazurilor la finalul plajei de numere, ultimele facturi tipizate emise având o dată terminală în lunile februarie – martie 2009.

Ca urmare, societatea arată că :

- cele X de facturi lipsă .X. – .X. fac parte din plaja de numere .X. – .X. alocată diviziei de vânzări .X., iar ultima factură emisă este nr..X./04.02.2009. Următoarea livrare de bunuri efectuată a avut loc la data de 31.03.2009. Între 04.02.2009 și 31.03.2009 nu a existat nicio tranzacție efectuată de divizia de vânzări .X., aspect confirmat de evidențele electronice contabile, documentele .X. și tranzacțiile cu dealerii .X.;

- cele X facturi lipsă .X. – .X. fac parte din plaja de numere .X. – .X. alocată diviziei de vânzări .X., iar ultima factură emisă este nr..X./17.02.2009. Următoarea livrare de bunuri efectuată a avut loc la data de 31.03.2009. Între 17.02.2009 și 31.03.2009 nu a existat nicio tranzacție efectuată de divizia de vânzări .X., aspect confirmat de evidențele electronice contabile, documentele .X. și tranzacțiile cu dealerii .X.;

- cele X facturi lipsă .X. – .X. fac parte din plaja de numere .X. – .X. alocată diviziei de vânzări .X., iar ultima factură emisă este nr..X./04.03.2009. Următoarea livrare de bunuri efectuată a avut loc la data de 20.03.2009. Între 04.03.2009 și 20.03.2009 nu a existat nicio tranzacție efectuată de divizia de

vânzări .X., aspect confirmat de evidențele electronice contabile, documentele .X. și tranzacțiile cu dealerii .X.;

- cele X facturi lipsă .X. – .X. fac parte din plaja de numere .X. – .X. alocată diviziei de vânzări .X., iar ultima factură emisă este nr..X./18.03.2009. Următoarea livrare de bunuri efectuată a avut loc la data de 20.03.2009. Între 18.03.2009 și 20.03.2009 nu a existat nicio tranzacție efectuată de divizia de vânzări .X., aspect confirmat de evidențele electronice contabile, documentele .X. și tranzacțiile cu dealerii .X.;

- cele X facturi lipsă .X. – .X. fac parte din plaja de numere .X. – .X. alocată diviziei de vânzări .X.-depozit marfă, iar ultima factură emisă este nr..X./17.03.2009. Următoarea livrare de bunuri efectuată a avut loc la data de 17.03.2009, aceasta fiind prima factură emisă de această divizie în noul sistem de facturare. Existența celor două sisteme de facturare în cursul aceleiași zile s-a datorat faptului că noul sistem IT de facturare a avut mici erori de funcționare;

- cele X facturi lipsă .X. – .X. fac parte din plaja de numere .X. – .X., iar singurele facturi emise au fost în număr de 50 de către divizia de vânzări .X. în perioada 10.12.2007 – 04.06.2008, lipsa celorlalte facturi datorându-se pierderii acestor formulare, respectiv toate livrările efectuate în perioada iunie 2008 – februarie/martie 2009 fiind evidențiate în cadrul diviziilor de vânzări prin utilizarea unor plaje de facturi diferite;

- formularul tipizat de tipul facturii lipsă .X. nu a fost folosită și a fost pierdută datorită unei devieri de la procedura de facturare între sfârșitul unei săptămâni și începutul săptămânii următoare.

În plus, societatea menționează că organele de inspecție fiscală nu au solicitat și deci, nu au verificat și avizele de însoțire a mărfii care cuprind mișcările de stocuri aferente vânzărilor către leaderi și magazinele proprii. Astfel, societatea prezintă Anexa 7 și Anexa 8 cu evidența avizelor de însoțire și a vânzărilor, precizând că pentru vânzările efectuate de diviziile de Direct Sales către persoane fizice și juridice au fost emise numai facturi, fără a fi întocmite avize de însoțire a mărfurilor.

Referitor la serviciile de reîncărcare electronică pre-paid, societatea susține că acestea se efectuează numai prin intermediul platformelor IT special destinate nu au fost constatate deficiențe.

Contestatară susține că Ordinul 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere prevede faptul ca metoda produsului/serviciului și volumului consta *"in estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligatiei fiscale, in conditiile in care se cunoaste sau se poate determina numarul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusa controlului. Numarul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza*

evidentei in conditiile in care registrele intocmite contin informatii privind costul bunurilor vandute (cost de achizitie, cost de productie) si/sau folosind date si informatii din diverse surse" or, in cursul inspectiei fiscale la estimarea bazei impozabile s-au prezumat anumite evenimente, respectiv ca operatiunile taxabile au avut loc, in loc sa se estimeze veniturile aferente acestora, ceea ce presupune in prealabil determinarea cu exactitate a operatiunilor taxabile pe care le presupun inspectorii fiscali că au existat vreodată in conditiile in care nu au nicio proba care sa determine acest fapt, mai mult nu se efectueaza nicio investigatie suplimentară pentru a determina care registre, documente sau informatii contabile au condus spre o asemenea concluzie.

Contestatară susține că, pe parcursul inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscală nu au retinut argumentele societății cu privire la faptul ca trebuia efectuată o reconciliere a operatiunilor contabile și fiscale cu clientii .X. prin verificarea declaratiilor 394 sau prin efectuarea unor confirmări de tranzactii cu aceștia sau, de ce nu, prin efectuarea unor controale incrucșate la aceștia. Conform informatiilor detinute de societate, organele de inspectie fiscală au efectuat pe parcursul inspectiei fiscale controale incrucșate la doi parteneri de afaceri ai .X., respectiv .X. S.A. si .X. S.A., fiind efectuate verificari privind corectitudinea informatiilor cuprinse in declaratiile 394 din perioada in cauza, iar .X. nu a primit nicio inștiintare cu privire la aparitia unor neconcordanțe, ceea ce reflecta inca o data faptul ca nu există neconcordanțe cu privire la livrarile .X. și faptul ca aceste facturi tipizate nu au fost folosite.

Referitor la constatarea de la pagina 17 din raportul de inspectie fiscală potrivit căreia *"utilizarea fizica a facturii nu este obligatorie numai catre acești clienți, ci și catre oricare alt agent economic"* societatea susține că este extrem de gravă și nu este susținută de niciun punct de vedere pertinent, fiind o presupunere grosolană și nedocumentată/neprobata de catre autoritati, respectiv o masura abuziva ce trebuie anulată.

Constatând lipsa formularelor tipizate și neinregistrarea acestora in jurnalul de vanzari, prin raportul de inspectie fiscală s-a procedat la estimarea bazei de impunere in conformitate cu art.67 alin.(1) din Codul de procedura fiscală, deși in cazul societății nu sunt indeplinite conditiile aplicarii respectivului text legal.

De asemenea, potrivit pct.65 alin.(1) lit.d) din H.G nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspectie fiscală procedeaza la estimarea bazei de impunere *"cand au disparut evidentele contabile și fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligatia de refacere a acestora"*.

Contestatară susține că din coroborarea textelor de lege mai sus menționate rezultă ca dispozițiile legale condiționează procedura de estimare a bazei de impunere de următoarele elemente:

(i) Sa fi dispărut actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri, și

(ii) Organele de inspecție fiscală sa probeze prin orice mijloc de proba existența operațiunilor și valoarea acestora în vederea realizării unei estimări rezonabile a bazei de impunere.

Societatea susține că niciuna dintre condițiile de mai sus nu este îndeplinită în cazul .X., astfel:

- Facturile tipizate lipsa nu reprezintă documente justificative și nu atestă derularea unor operațiuni.

În acest sens, contestatară arată că cele X de formulare tipizate de tipul facturilor constatate lipsa din gestiunea .X. nu îndeplinesc condițiile legale prevăzute de pct.3 din Anexa 1 la OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile pentru a li se putea atribui natura juridică a unor documente justificative, dat fiind că acestea nu pot să reliefeze livrarea de bunuri sau prestarea de servicii atât timp cât nu există nici un mijloc de proba care să ateste că respectivele tipizate ar fi fost completate vreodată și cu atât mai puțin că respectivele bunuri sau prestări de servicii ar fi avut loc și ar fi fost înregistrate în cuprinsul tipizatelor ar fi avut loc.

Simplul fapt că aceste formulare tipizate de tipul facturilor nu au putut fi prezentate organului de inspecție fiscală nu semnifică faptul că acesta ar putea să prezume, fără nicio bază factuală sau legală, și mai ales fără niciun suport probator, că societatea ar fi avut derulat operațiuni economice care să fi fost înregistrate în cuprinsul formularelor, în condițiile în care în realitate acestea nu au fost niciodată derulate, iar respectivele tipizate nu s-au transformat în documente justificative, sancțiunea pentru lipsa acestor tipizate putea fi cel mult una de natură contravențională, iar nu de natură fiscală.

Organele de inspecție fiscală au posibilitatea de a proceda la estimarea bazei de impunere numai în situația în care actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri nu au fost prezentate pe durata desfășurării inspecției fiscale, or, prin raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală procedează nu numai la estimarea bazei de impunere ci chiar la estimarea unor pretinse operațiuni economice și prezuma, în lipsa oricărui probe, că ar fi existat operațiuni care ar fi fost producătoare de venituri, iar facturile tipizate lipsa ar reprezenta documentele justificative pentru veniturile aferente.

- Organele de inspecție fiscală nu probează în niciun fel constatările din raportului de inspecție fiscală.

În acest sens, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu probează constatările din actele administrativ fiscale contestate, nici în fapt și nici în drept, ceea ce atrage nulitatea acestora, având în vedere prejudiciile pe care le aduc pe această cale societății.

Astfel, prin raportul de inspecție fiscală nu se precizează probele și/sau dispozițiile legale care permit stabilirea unor astfel de consecințe juridico-fiscale în privința constatărilor sale cu privire la situația de fapt.

În plus, în raportul de inspecție fiscală se menționează *"Contribuabilul a fost informat pe parcursul inspecției fiscale (. ..) și i s-a oferit posibilitatea să aducă documente sau să prezinte argumente care să interzică aspectele constatate"*. Drept urmare, societatea a prezentat pe parcursul inspecției, în trei exemplare, una din facturile constatate lipsa, care a fost ulterior găsită ca fiind anulată (factura numărul .X.) și care nu a fost în niciun caz utilizată în relațiile comerciale, așa cum s-a prezumat de către organele de inspecție fiscală despre intervalele de facturi constatate inițial ca fiind lipsa.

Mai mult, societatea a prezentat situația obiectivă care a condus la faptele constatate, mai precis existența procedurilor stabilite cu privire la controalele interne și procedurile bine determinate și stricte de facturare, care nu ar fi permis ca societatea să omită înregistrarea în contabilitatea proprie a celor 692 de formulare tipizate de tipul facturilor fiscale, dacă acestea ar fi fost utilizate în livrările către clienții săi dealeri sau nondealeri.

Tranziția spre utilizarea unor noi sisteme informatice pentru tipărirea facturilor și mutarea sediului social în anii anteriori perioadei inspecției fiscale sunt factori obiectivi care ar fi putut conduce la o astfel de situație.

Organele de inspecție fiscală pleacă de la prezumția absolută dar nelegală că societatea a desfășurat operațiuni economice și ca facturile lipsa ar justifica veniturile obținute ca urmare a derulării acestor operațiuni, fără să aducă în susținere un înscris care să probeze existența unor eventuale astfel de operațiuni economice realizate de .X..

Mai mult, organele de inspecție fiscală nu realizează o analiză a evidențelor societății pentru a stabili în ce măsură ar putea exista operațiuni economice care să nu fi fost eventual evidențiate în contabilitatea sa.

De asemenea, contestatara susține că organele de inspecție fiscală nu au întreprins niciun control încrucișat pentru stabilirea stării de fapt fiscale pentru a verifica dacă clienții/partenerii comerciali ai societății dețin în contabilitatea lor o copie a exemplarului lipsa al unor eventuale facturi ca urmare a unor eventuale operațiuni economice care să justifice transformarea formularelor tipizate lipsa în documente justificative pentru a-și fundamenta susținerile din cuprinsul raportului de inspecție fiscală. Or, în lipsa oricărui probe care să stea la baza emiterii actelor administrative-fiscale, societatea arată că a fost creat un prejudiciu societății prin aplicarea unei sancțiuni nejustificate de estimare a bazei de impunere pentru operațiuni economico-

financiare inexistente, iar actul astfel emis incalca dispozițiile art.65 alin.2 din Codul de Procedura Fiscala care impun in sarcina organelor de inspectie fiscala obligativitatea probarii propriilor concluzii, buna-credinta și nevinovatia contribuabilului fiind prezumate legal pana la producerea unor probe contrare.

Fata de argumentele expuse contestatară solicită anularea in parte a deciziei de impunere contestate și a raportului de inspectie fiscala și exonerarea societatii de la plata sumei de .X. lei cu titlu de taxa pe valoarea adaugata și a accesoriilor aferente în sumă de .X. lei.

II. Prin Decizia de impunere nr.F-MC .X./04.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala emisa de Directia Generala de Administrare a Marilor Contribuabili - Activitatea de inspectie fiscala au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./04.07.2012, astfel:

Din analiza taxei pe valoarea adaugata colectata organele de inspectie fiscala au constatat **neprezentarea organelor de inspectie fiscala și neînregistrarea în contabilitate a unor facturi fiscale pretipărite seria .X..**

Organele de inspectie fiscala au constatat că în conformitate cu prevederile art.5 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, societatea avea obligația, începând cu luna ianuarie 2007, să asigure un regim intern de numerotare a facturilor și a altor formulare financiar contabile care stau la baza înregistrării de venituri, prevăzute în Anexa 4 la ordin.

În acest sens societatea a emis Decizia nr..X./03.01.2007 prin care se desemneaza persoana responsabila cu alocarea si gestionarea numerelor aferente facturilor emise de contribuabil. Prin Decizia FN/03.01.2007, persoana responsabila cu alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise, stabilește seriile și intervalele alocate facturilor emise din sistemele proprii ale societatii, în alocarea numerelor tinandu-se cont de structura organizatorica, respectiv gestiuni, puncte de lucru.

Organele de inspectie fiscala au constatat că societatea evidentiaza formularele pretiparite, respectiv facturi fiscale, in "Fișa de magazie a formularelor cu regim special" seria .X. nr. .X..

Din verificari a rezultat ca **în data de 10 ianuarie 2007 societatea a achizitionat X facturi fiscale pretiparite, în trei exemplare, de la S.C. .X. S.A, cu factura fiscala nr..X., numărul de ordine stabilit de societate a fi utilizat, cu rol de identificare în mod unic a acestor facturi fiind: seria .X. nr..X.- .X., formulare care respecta prevederile OMFP nr.2226/2006**

cuprinzand continutul minimal obligatoriu pentru formularul de factura prevazut la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, pana la data de 01.01.2007. Exemplu in acest sens fiind prefixul RO obligatoriu a fi mentionat dupa ianuarie 2007 in cadrul codului de inregistrare in scopuri TVA, in locul prefixului R valabil inainte de aceasta data.

S-a constatat că in mod eronat persoana responsabila cu alocarea si gestionarea numerelor aferente facturilor emise de contribuabil nu a mentionat in decizia emisa la data de 03.01.2007 și seria de facturi comandate a fi tiparite de catre S.C. .X. S.A., facturi achizitionate dupa data intrarii in vigoare a OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Astfel, în baza pct.2 al Anexei nr.4 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, s-a constatat că seriile de facturi alocate de societate a fi utilizate pe perioada verificata sunt urmatoarele:

- Seria .X. nr. .X. - .X.;

-Pentru facturile emise din sistemul retail, individualizat pentru fiecare magazin propriu apartinand SC .X. .X. SA

Magazin	Nr. Inceput factura	Nr. sfarșit factura	Serie factura
.X.-X	XXXXXXXX;	XXXXXXXX	XXXXXXXXXX

- Pentru facturile aferente clientilor postpaid de telefonie mobila incepand cu 01.01.2007 facturile emise - seria .X. numarul format din 07 reprezentand anul 2007, urmat de 0 și terminatia 00000001. Ultimul numar al facturii este 999X. Pentru anii următori se pastreaza aceeași procedura in sensul ca pentru anul 2008 prima factura este X 0801X iar ultima factura - .X. 0801X;

- Pentru facturile de .X. ce vor fi emise de .X. in numele SC .X. .X. SA, urmatoarele serii, de formatul : COD X operator care factureaza, cod TAP operator facturat, serviciul prestat (.X.), perioada formata din an și din luna.

Din verificarea seriilor de facturi prezentate mai sus **s-a constatat că in jurnalele de vanzari nu apar unele facturi din seria .X..**

Prin adresa inregistrata la societate sub numarul .X./21.02.2012, a fost solicitata nota explicativa administratorului societatii care a raspuns la intrebarile organelor de inspectie fiscala prin adresa nr..X./12.03.2012, precizând că:

- **Numerele de facturi la care se face referire fac parte din seriile alocate Direct sales .X. și X control.** Numerele de facturi mentionate in adresa și care au fost alocate departamentului Direct sales corespund unor facturi cu valoare 0. Conform răspunsului primit de la compania X – companie furnizoare a softului X X folosit de SC .X. .X. S.A. ca și sistem informatic pentru înregistrarea evidentelor contabile, facturile de vanzare cu valoarea

zero nu generează notă contabilă aferentă vânzării respective: 411 = % 707, X. În consecință, **în raportul Jurnal de vânzări din sistemul X apar doar facturile care au nota contabilă cu valori diferite de zero.**

- Pentru facturile emise de departamentul Credit control există mai multe explicații:

- există facturi care au fost anulate fizic, dar nu au fost evidențiate ca și anulate în sistemul contabil .X. și nici în Jurnalul de vânzări;

- există facturi emise corect în ordinea cronologică și sistematică a numerelor formularelor tipizate, dar care au fost generate în sistemul retail sub un alt număr, astfel încât în retail și ulterior în .X. numărul inițial a fost modificat. În același fel în .X. au ajuns două sau mai multe facturi să aibă același număr;

- există facturi care au fost înregistrate în jurnalul de vânzări de două ori sub același număr – facturi dublate care trebuie stornate;

- la momentul emiterii unei facturi în sistemul retail a fost scris un număr de factură astfel încât există lipsa de facturi în retail și în .X..

În urma verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală asupra documentelor justificative prezentate de societate (facturi anulate care s-au regăsit în arhiva societății, facturi prezentate fizic, de valoare zero, care din diferite motive nu au ajuns în jurnalul de vânzări datorită unor erori de înregistrare în evidențele contabile, fișiere cu selecții din înregistrările contabile efectuate de societate, pentru care au fost prezentate documentele primare, etc.), s-au constatat următoarele:

1. Facturile de vânzare cu valoarea zero care nu au generat nota contabilă aferentă vânzării respective: 411 = % 707, X, datorită programului .X. nu au ajuns în jurnalul de vânzări. Din punct de vedere al costului de gestiune, acesta se înregistrează prin descarcarea din gestiune a produselor (de exemplu, telefoane mobile acordate gratuit la încheierea unui nou contract pe anumit termen) la costul mediu ponderat.

2. Facturile emise de departamentul X sunt facturi de calcul al unor penalități de întârziere facturate de societate în baza contractelor comerciale, venituri care nu intră în sfera TVA, iar datorită Programului .X., nici aceste facturi nu au ajuns în jurnalul de vânzări.

În cazul acestor facturi sunt mai multe situații:

Facturi anulate fizic, dar neanulate în contabilitate;

Facturi emise corect, care se regăsesc fizic, dar introduse eronat în sistem sub un alt număr, care dublează astfel numărul facturii;

Facturi cu numere șarite din eroare, care ulterior au fost anulate.

3. Există facturi care nu se regăsesc fizic, neînregistrate în evidențele contabile ale societății.

Organele de inspecție fiscală au identificat astfel un număr de X de facturi prețiparite din seria .X. alocată a fi folosită pe perioada verificată care

nu se regasesc înregistrate în evidențele contabile ale societății și nici neutilizate sau anulate, în trei exemplare la sediul societății.

Astfel, a fost solicitată administratorului societății, în completare, nota explicativă pentru noi precizări cu privire la aceste facturi. Prin adresa nr..X./23.04.2012 administratorul societății a prezentat răspunsul la întrebările formulate de organele de inspecție fiscală.

Răspunsul reprezentantului societății a fost că în timpul inspecției fiscale asupra TVA pentru perioada decembrie 2007- aprilie 2009 s-a constatat lipsa formularelor cu regim special menționate mai sus.

Astfel, din verificarea evidențelor contabile, și având în vedere explicațiile și documentele prezentate în nota explicativă nr..X./12.03.2012 a rezultat că nu au fost regasite înregistrate și nici prezentate un număr de 693 de facturi fiscale din seria .X., astfel:

- .X.-.X. X facturi lipsa;
- .X.-.X. X facturi lipsa;
- .X.-.X. X facturi lipsa;
- .X.-.X. X facturi lipsa;
- .X.-.X. X facturi lipsa;
- .X.-.X. X factură lipsa;
- .X. X factura lipsa;
- .X. X factura lipsa.

Referitor la motivul pentru care formularele cu regim special nu sunt înregistrate în contabilitatea societății reprezentantul societății a precizat că acestea nu au fost utilizate de către societate pentru livrări către clienții săi și drept urmare nu a fost necesară înregistrarea acestora în contabilitatea proprie. Totodată, reprezentantul societății a precizat că societatea urmează în prezent o procedură internă specifică de emisie a facturilor și de alocare a seriei și numărului acestora. Mai exact, în perioada februarie-martie 2009 a schimbat modalitatea de facturare, înlocuind regimul special cu formulare proprii de facturi cu atribuire de serie și număr în conformitate cu prevederile legislației în vigoare, Ordinul 2226/2006 și a emis o decizie internă la data de 03.01.2007 privind schimbarea modalității de facturare.

Referitor la faptul că aceste facturi nu se regasesc fizic la sediul societății prin nota explicativă s-a precizat că s-a constatat lipsa lor în timpul inspecției fiscale asupra TVA pentru perioada decembrie 2007-aprilie 2009. Astfel, societatea a demarat investigații interne pentru a determina împrejurările în care s-a produs pierderea documentelor cu regim special și cauza neînregistrării facturilor lipsă în lista de magazie, și în urma căutărilor a reușit să identifice doar factura .X. .X., aceasta figurând în evidențe ca și anulată și **pentru a reflecta buna credință, societatea SC .X. .X. SA a declarat nule facturile pierdute, prin publicarea unor anunțuri oficiale în două ziare de circulație națională.**"

Din verificari s-a constatat ca, factura fiscala seria .X. nr..X. a fost anulatã și existã în trei exemplare la sediul societatii.

Organele de inspectie fiscala nu retin motivele prezentate prin nota explicativã, respectiv faptul ca în timpul inspectiei fiscale societatea a constatat lipsa formularelor cu regim special mentionate mai sus și nu sunt de acord cu sustinerile administratorului societatii cu privire la faptul ca nu a fost necesara inregistrarea în contabilitatea proprie întrucât aceste facturi nu au fost utilizate de catre societate pentru livrari catre clientii sai deoarece aceasta afirmatie nu a putut fi dovedita cu prezentarea facturilor pretiparite neutilizate, în trei exemplare la sediul societatii.

De asemenea, referitor la precizãrile din Nota explicativa: ".X. urmeaza in prezent o procedura interna specifica de emitere a facturilor și de alocare a seriei și numarului acestora" și "In perioada februarie-martie 2009 SC .X. .X. SA a schimbat modalitatea de facturare, înlocuind formularele de facturi cu regim special cu formulare proprii de facturi cu atribuire de serie și numar intern", organele de inspectie fiscalã au constatat ca procedura interna de alocare a seriei și numarului facturilor era aprobatã din data de 03.01.2007, în perioada februarie-martie 2009 fiind stabilitã seria facturilor .X..

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu retin faptul ca "In timpul inspectiei fiscale societatea a constatat lipsa formularelor cu regim special mentionate mai sus" și nu sunt de acord cu sustinerile administratorului societatii cu privire la faptul ca "nu a fost necesara inregistrarea în contabilitatea proprie ca urmare a faptului ca aceste facturi nu au fost utilizate de catre societate pentru livrari catre clientii sai" deoarece aceasta afirmatie nu a putut fi dovedita cu prezentarea facturilor pretiparite neutilizate, în trei exemplare la sediul societatii.

In Nota explicativa se precizeaza: ".X. urmeaza in prezent o procedurã interna specifica de emitere a facturilor și de alocare a seriei și numarului acestora" și "In perioada februarie-martie 2009 SC .X. .X. SA a schimbat modalitatea de facturare, înlocuind formularele de facturi cu regim special cu formulare proprii de facturi cu atribuire de serie și numar intern", însă organele de inspectie fiscala au constatat ca procedura interna de alocare a seriei și numarului facturilor era aprobata din 03.01.2007, prin Decizia FN/03.01.2007, și începand cu martie 2009 s-a decis ca seria .X. sa nu mai fie utilizata.

S-a constatat cã luarea acestei hotarari arata obligativitatea societatii de a inventaria la acel moment facturile fiscale ieșite din gestiunea societatii prin predarea catre diferite compartimente ale societatii, pentru a fi arhivate și pastrate conform prevederilor legale in vigoare, respectiv conform prevederilor OMFP nr.2226/2006 care abroga regimul special de tiparire, dar ramane neschimbat regimul special de evidentã prevazut de HG nr.831/1997. Mai mult, conform prevederilor art. 8 din Anexa IB din Normele Metodologice

pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă la H.G. nr.831/1997, în vigoare până la data de 20.02.2009, societatea nu a prezentat dovada restituirii acestor documente către magazie recunoscând că s-a demarat abia în prezent o ancheta cu privire la "cauza neinregistrării facturilor lipsă pe lista de magazie." **Astfel, în condițiile nerestituirii acestor documente la magazie, societatea fie a utilizat aceste formulare, fie trebuia semnalată lipsa acestora la acea dată**, iar faptul că în timpul inspecției fiscale "s-a constatat lipsa lor" nu absolvă societatea de neprezentarea facturilor seria .X. cu numerele prezentate mai sus.

Cu privire la modul de gestionare a facturilor fiscale lipsă, organele de inspecție fiscală invocă prevederile art.12 din Anexa IB din Normele Metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă la H.G. nr.831/1997, ale pct.42 din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile și ale art.26 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și constată că nu poate reține faptul că în timpul inspecției fiscale societatea a declarat nule aceste documente în două zile de mare circulație întrucât trebuia publicată pierderea acestor documente în termen de 30 de zile de la data la care trebuiau restituite la magazie.

De asemenea, s-a constatat că potrivit prevederilor art.7 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și ale pct.56 din OMFP nr.3512/2008 societatea nu a respectat procedura de arhivare a documentelor financiar-contabile.

Fapta privind nerespectarea reglementărilor legale cu privire la modul de gestionare, utilizare și păstrare a documentelor financiar-contabile constituie contravenție conform prevederilor art.41 pct.2 lit.c) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea fiind sancționată cu amendă în sumă de X lei, fiind întocmit procesul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr.X/13.06.2012.

Ca urmare, în temeiul art.67 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.65 alin.(1) lit. d) din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere "*când au dispărut evidentele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora*".

La estimare, organele de inspecție fiscală au avut în vedere "*toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare*" conform

prevederilor art.67 alin.1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, precum și Ordinul nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, astfel, s-a constatat neprezentarea în trei exemplare a X de facturi fiscale seria .X. (formulare pretiparite, în baza cărora se înregistrează veniturile societății) considerate de societate lipsă și pentru care nu face dovada neutilizării lor.

Prin Nota de fundamentare pentru selectarea metodei de estimare a bazei de impunere conform OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere a fost aprobată metoda produsului/serviciului și volumului pentru estimarea bazei de impunere aferenta facturilor lipsă neprezentate de societate, ce constă în estimarea bazei impozabile în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă verificării.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.67 alin.3 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să stabilească prin estimare baza de impunere și să identifice acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, fiind luat în calcul volumul de activitate realizat de societate numai prin diviziile care au avut în gestiune facturi fiscale seria .X., respectiv X control și X.

Constatările care au condus la estimarea bazei de impunere constau în lipsa a X facturi fiscale din seria .X. în condițiile în care contribuabilul a fost informat cu privire la aceste constatări pe parcursul inspecției fiscale și i s-a dat posibilitatea să aducă documente și să prezinte argumente care să combată aceste constatări.

Din verificarea facturilor existente în evidența contabilă a societății și emise din seria X a rezultat că această serie a fost utilizată pentru:

- facturarea produselor comercializate către dealeri, reprezentând marfuri (telefoane, cartele sim, carduri de memorii și alte accesorii);
- facturarea penalităților și costurilor de încetare a contractelor cu abonații;
- vânzări directe cu valoare "0" prin magazinele proprii de telefoane către persoane fizice sau juridice în condițiile încheierii unui contract de abonament sau prelungirea acestuia pe perioada mai lungă (1 sau 2 ani).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că, pentru o corectă cuantificare a volumului acestor venituri este necesar să se aibă în vedere și următoarele:

- produsele vândute prin facturi cu aceeași serie sunt similare produselor vândute cu facturile neprezentate;
- detalierea alocării pe destinații a facturilor în cauza și pe compartimentele din cadrul societății identifică clar cine avea atribuții de emisie a acestor

facturi și în cadrul cărui sediu s-a realizat emiterea acestor facturi (sediul central, punct de lucru, etc.);

- realizarea estimării prin stabilirea volumului vânzătorilor și a tipului de produse și servicii vândute prin facturile seria .X., precum și prin determinarea unei valori medii de vânzare pe factură se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că răspunsul la întrebarea nr.2 din Nota explicativă prezentat de reprezentatul societății se referă la facturile introduse în sistemul IT și nu la cele omise, iar din detalierea modului de repartizare a facturilor seria .X. pe divizii s-a identificat compartimentul și produsele sau serviciile pentru care au putut fi utilizate facturile neprezentate, acestea provenind din carnetele de facturi folosite pentru:

1. facturarea produselor comercializate către dealeri reprezentând marfuri (telefoane, cartele sim, carduri de memorie și alte accesorii):

- seria .X. nr. .X. - .X.;

- seria .X. nr. .X..

2. facturarea penalităților și costurilor de încetare a contractelor cu abonații, vânzări directe cu valoare "0" prin magazinele proprii de telefoane în condițiile încheierii unui contract de abonament sau prelungirea acestuia pe o perioadă mai lungă (1 sau 2 ani):

- seria .X. nr. .X. - .X.;

- seria .X. nr. .X. - .X.;

- seria .X. nr. .X. - .X.;

- seria .X. nr. .X. - .X.;

- seria .X. nr. .X. - .X..

Pentru stabilirea bazei de impunere suplimentară pentru taxa pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au procedat astfel:

- a fost identificat numărul de facturi din seria .X. care au fost utilizate de compartimentul care se ocupă cu facturarea serviciilor și produselor către dealerii societății, precum și a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora;

- a fost identificat numărul de facturi din seria .X. care au fost utilizate de compartimentul care se ocupă cu facturarea serviciilor și produselor către alți clienți ai societății (numiți non-dealeri), precum și valoarea totală a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora;

- s-a calculat valoarea medie a TVA pe factură, prin împărțirea valorii totale TVA la numărul de facturi din fiecare categorie. Din "Situația privind facturile emise din seria .X. pentru vânzătorii către dealeri" rezultă că valoarea medie a TVA pe factură este de X lei .

Din Situația privind facturile emise din seria .X. pentru vânzătorii către non - dealeri rezultă că valoarea medie a TVA pe factură pentru această categorie este de X lei.

Estimarea a avut la baza vanzarile catre clientii societatii inregistrati in evidentele contabile ale acesteia doar pentru a putea cuantifica valoarea medie pe factură emisa de societate, utilizarea fizica a facturii nefiind obligatorie numai catre acești clienti, ci și către oricare alt agent economic. Din acest motiv organele de inspecție fiscală nu au retinut punctul de vedere al administratorului prezentat in raspunsul la intrebare nr.3 din nota explicativa din data de 23.04.2012, potrivit căruia facturile neutilizate, constatate lipsa nu au fost inregistrate in contabilitatea proprie și drept urmare nu sunt purtătoare de baza impozabila pentru determinarea TVA, precum și faptul că prin verificarea informatiilor și sumelor aferente livrărilor declarate prin formularele 394 sau prin inregistrările contabile aferente perioadei se poate dovedi veridicitatea faptului ca societatea nu a folosit facturile in relatiile comerciale cu clienții, aspect confirmat de faptul ca partenerii de afaceri nu au avut obiectii societatea primind confirmări de sold semnate pentru o parte dintre clienți.

Diferențele suplimentare privind taxa pe valoarea adaugata colectată in urma estimarii veniturilor aferente facturilor fiscale pentru care societatea nu poate face dovada neutilizării prin prezentarea celor trei exemplare necompletate in original, **sunt in valoare de .X. lei.**

Pentru diferențele suplimentare de taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei au fost calculate majorări/dobânzi de întârziere, precum și penalități de întârziere, societatea contestând suma de **.X. lei.**

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

1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul Agentiei Nationale de Administrare Fiscala este investita sa se pronunte daca organele de inspectie fiscala in mod legal a estimat baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată pentru un numar de X de facturi fiscale constatate lipsa în condițiile în care societatea nu prezintă documentele constatate lipsă sau neutilizate și nici alte documente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Perioada verificată: decembrie 2007 – aprilie 2009.

În fapt, pe perioada verificata, organele de inspectie fiscala au constatat lipsa unui numar de X facturi fiscale achizitionate de la SC X SRL-distribuitor autorizat, cu factura nr..X./10.01.2007, numărul de ordine stabilit

de societate a fi utilizat, cu rol de identificare în mod unic a acestor facturi fiind: **seria .X. nr..X.- .X..**

Având în vedere că acestea nu au fost prezentate la inspecția fiscală și nu se regăsesc înregistrate în jurnalul de vânzări, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor și la stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată suplimentară.

Prin contestație, societatea susține că lipsa acestor documente a fost constatată doar în timpul inspecției fiscale, fapt pentru care a procedat la declararea ca nule a acestor documente în două publicații de interes național, precum și faptul că în mod eronat a fost stabilită taxa pe valoarea adăugată suplimentară întrucât aceste facturi nu au fost utilizate pentru livrări de mărfuri și/sau prestări servicii aducătoare de venituri impozabile. În acest sens, societatea arată că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul confirmările de tranzacții cu partenerii de afaceri prin verificarea Declarațiilor 394 și nici faptul că societatea urmează proceduri riguroase cu privire la controalele interne privind aspectele contabile și fiscale în urma cărora nu au fost constatate nereguli sau diferențe.

De asemenea, contestatară susține că lipsa formularelor tipizate de facturi fiscale se datorează mutării sediului social al societății ulterior perioadei verificate și există posibilitatea ca în acest proces să se fi pierdut aceste documente.

Totodată, societatea contestatară susține că fapta are doar caracter sancționator, fiind sancționată cu amendă, și nu poate genera estimarea bazei de impunere prin evaluarea unor operațiuni economice care nu au avut loc.

În drept, potrivit prevederilor art.137 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

*“(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art..X. alin.(1) și (2), **trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care***

ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...]

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

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

b) data emiterii facturii;

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate rezultă că baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată, în cazul livrărilor și prestărilor de servicii, este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor din partea cumpărătorului/beneficiarului, iar persoana care efectuează operațiuni economice de tipul livrărilor/prestărilor trebuie să emită factură către fiecare beneficiar, completată cu informațiile prevăzute obligatoriu de actele normative în vigoare.

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

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

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

[...]

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

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

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

a) evidențe contabile ale activității sale economice;

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

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

Potrivit prevederilor legale mai sus citate persoanele obligate la plata taxei pe valoarea adăugată, care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, trebuie să țină evidențe contabile și documente, respectiv al doilea exemplar a facturilor emise, pecum și alte documente legate de activitatea sa economică.

În ceea ce privește formularele de facturi pretipărite, potrivit ANEXEI 1B privind NORMELE METODOLOGICE pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă la HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, **în vigoare pe perioada decembrie 2007 – 18.02.2009, dată la care a fost abrogată prin HG nr.105** privind abrogarea Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora:

“ART. 1

Personele juridice și persoanele fizice prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, au obligația să organizeze și să asigure evidența, gestionarea și corecta utilizare a formularelor cu regim special de înseriere și numerotare, cum sunt: facturile, chitanțele, avizele de însoțire a mărfii, alte documente, cu ajutorul cărora se stabilesc volumul de activitate, plățile și încasările efectuate în raport cu bugetul de stat, clienții, furnizorii sau cu alte persoane fizice și juridice.

[...]

ART. 4

La persoanele prevăzute la art.1, evidența operativă a formularelor se ține cu ajutorul Fișei de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b), care se completează distinct pentru fiecare tip de formular, pe măsura aprovizionării acestora.

ART. 5

Formularele cu regim special de înseriere și numerotare se eliberează utilizatorilor, pe baza aprobării administratorului, a ordonatorului de credite sau a altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului, în care se va specifica faptul că formularele ridicate anterior au fost folosite în conformitate cu normele în vigoare, iar cele pierdute - seria de la nr. la nr. - au fost declarate nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, nr.

Formularele cu regim special de înseriere și numerotare se eliberează din magazie pe baza bonului de consum, dintr-un bonier distinct, gestionat de

persoana împuternicită în acest scop de către administratorul, ordonatorul de credite sau alte persoane care au obligația gestionării patrimoniului.

La eliberarea din magazie a acestor formulare, în bonul de consum se înscriu, în mod obligatoriu, seria și numerele aferente formularelor respective.

[...]

ART. 8

Formularele care nu se mai folosesc se restituie la magazie pe baza Bonului de predare-transfer, restituire, cod 14-3-3A, și se înregistrează ca intrare în Fișa de magazie a formularelor cu regim special, cod 14-3-8/b, menționându-se numerele și seria formularelor primite.

[...]

ART. 10

Formularele neutilizabile, defectuos tipărite sau în alte cazuri similare se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se mențiunea "ANULAT", pe toate exemplarele, și se restituie, cu excepția formularelor din carnete broșate, gestionarului de formulare, sub semnătura persoanei predatoare, în fișa de magazie a formularului cu regim special înscriindu-se numărul și seria formularului respectiv în coloana "formulare neutilizabile", urmând a fi predate la arhivă și păstrate conform normelor legale

[...]

ART. 12

Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de înscriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept."

Totodată, potrivit art.1 alin.1 și art.2 din OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, prevede că :

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

ART. 2

(1) Începând cu data de 1 ianuarie 2007, formularele cu regim special prevăzute în anexa nr. 1 care face parte integrantă din prezentul ordin nu se vor mai tipări, înseria și numerota în conformitate cu prevederile art. 1

alin. (5) din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare.

(2) Formularele prevăzute la alin. (1), existente în stoc, pot fi utilizate până la epuizare și după data de 1 ianuarie 2007, dar cele referitoare la livrări de bunuri sau prestări de servicii taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată nu mai dau dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la cumpărător, dacă nu sunt însoțite de factura care conține informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.”

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

Se reține că, deși începând cu data de 01.01.2007 formularele de facturi nu se mai tipăresc, înscriează și numerotează în conformitate cu prevederile art.1 alin.(5) din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările ulterioare, acestea mai pot fi utilizate până la epuizarea stocului, iar modul de completare și gestionare a facturilor pretipărite este același având în vedere că prevederile Hotărârii Guvernului nr.831/1997 sunt în vigoare și sunt aplicabile acestor tipuri de formulare.

Astfel, se reține că societatea a achiziționat facturi fiscale pretipărite la data de 10.01.2007 pe care le-a utilizat până în luna martie 2009, dată de la care a procedat la emiterea de facturi din sistemul informatic, cu numerotare și înscriere internă, în conformitate cu prevederile OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată.

Societatea contestată a utilizat formularele de facturi pretipărite, cu seria .X. având obligația să respecte prevederile HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu privire la evidența operativă și modul de gestionare și utilizare a acestor formulare tipizate.

În cazul în care se constată lipsa unor formulare numerotate în conformitate cu prevederile art.1 alin.(5) din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, societatea avea obligația verificării împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, respectiv declararea ca fiind nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.

Conform constatărilor din Raportul de inspectie fiscala nr.F-MC .X./04.07.2012 societatea nu a înregistrat în jurnalul de vânzări facturi fiscale din seria .X..

Referitor la facturile seria .X. lipsă, prin Nota explicativă nr.X/12.03.2012 reprezentantul societății precizează:

„Numerele de facturi la care se face referire fac parte din seriile alocate departamentelor X .X. și X.

Numerele de facturi menționate în adresa și care au fost alocate departamentului Direct sales corespund unor facturi emise de .X. cu valoarea o. Conform răspunsului primit de la compania X – companie furnizoare a softului X .X. folosit de .X. .X. SA ca și sistem informatic pentru înregistrarea evidențelor contabile- facturile de vânzare cu valoare o nu generează nota contabilă aferentă vânzării respective: 411 = %707,X. În consecință în raportul Jurnal de vânzări, în sistemul .X. .X. apar doar facturile care au nota contabilă cu valori diferite de o.

Din punct de vedere al costului de gestiune din aceste facturi costul mediu ponderat se descarcă în condiții normale.

De asemenea, facturile storno cu valoare o aferente facturilor inițiale cu valoare o nu apăreau evidențiate în jurnalele de vânzări.

Pentru facturile emise de departamentul X există mai multe explicații, astfel:

-există facturi care au fost anulate fizic, dar nu au fost evidențiate ca și anulate în sistemul contabil .X. și nici în jurnalul de vânzări;

- există facturi emise corect, în ordinea cronologică și sistematică a numerelor formularelor tipizate dar care au fost generate în sistemul retail sub un alt număr, astfel încât în retail și ulterior în .X. numărul inițial a fost modificat. În acest fel în .X. au ajuns doar două sau mai multe facturi să aibă același număr;

- există facturi care au fost înregistrate în jurnalul de vânzări de 2 ori sub același număr – facturi dublate care trebuie stornate.

La momentul emiterii unei facturi în sistemul retail a fost sărit un număr de factură astfel încât există numere lipsă de facturi în retail și în .X.”.

Față de cele precizate de reprezentantul societății, în urma verificărilor efectuate de organele de inspectie fiscala asupra documentelor

justificative prezentate, respectiv facturi anulate care s-au regasit in arhiva societatii, facturi prezentate fizic, de valoare zero, care din diferite motive nu au ajuns in jurnalul de vanzari datorita unor erori de înregistrare în evidentele contabile, fișiere cu selectii din inregistrarile contabile efectuate de societate, pentru care au fost prezentate documentele primare etc., s-a constatat ca fiind reale cele precizate de reprezentantul societății, respectiv:

- există facturi de vanzare cu valoarea zero care nu au generat nota contabila aferenta vanzarii respective: 411 = % 707, X, datorita programului .X. și nu au fost evidențiate în jurnalul de vanzari;

- în cazul facturilor emise de departamentul Credit Control există mai multe situatii:

- facturi anulate fizic, dar neanulate in contabilitate;
- facturi emise corect, care se regasesc fizic, dar introduse eronat in sistem sub un alt numar, care dubleaza astfel numarul facturii;
- facturi cu numere sarite din eroare, care ulterior au fost anulate;
- facturi de calcul al unor penalitati de întârziere facturate de societate in baza contractelor comerciale, venituri care nu intra în sfera TVA, iar datorita programului .X., nici aceste facturi nu au ajuns in jurnalul de vanzari.

Însă, s-au constatat și facturi seria .X. care nu se regasesc fizic, neînregistrate în evidentele contabile ale societatii, fiind identificate în numar de X de facturi pretiparite din seria .X. alocata a fi folosita pe perioada verificata, care nu se regasesc înregistrate in evidentele contabile ale societatii și nici în categoria facturilor neutilizate sau anulate, în trei exemplare la sediul societatii.

Din cele X facturi lipsă societatea a prezentat factura .X. .X. ca fiind anulată și care există faptic în trei exemplare, **astfel numărul facturilor care nu se regăsesc fizic și care nu au fost înregistrate în evidența contabilă este de X formulare pretipărite.**

Referitor la facturile pretipărite lipsă, prin Nota explicativă nr..X./23.01.2012, reprezentantul societății precizează:

“[...]”

*Referitor la motivul pentru care formularele cu regim special, în speță facturile enumerate mai sus, nu sunt înregistrate în contabilitatea societății SC .X. .X. SA, dorim să clarificăm faptul că acestea **nu au fost utilizate de către societate pentru livrări către clienții săi și drept urmare, nu a fost necesară înregistrarea în contabilitatea proprie.** [...].*

*Referitor la faptul că aceste facturi nu se regăsesc fizic la sediul societății noastre, **menționăm că am constatat lipsa lor în timpul inspecției fiscale aferente TVA pentru perioada decembrie 2007 – aprilie 2009.** Astfel, am demarat investigații interne pentru a determina împrejurările în care s-a produs pierderea documentelor cu regim special și, de asemenea, cauza neînregistrării facturilor lipsă pe lista de magazie. În urma căutărilor am reușit să identificăm doar factura .X. .X., aceasta figurând în evidențele*

noastre ca și anulată. Pentru a reflecta buna credință, societatea SC .X. .X. SA a declarat nule facturile pierdute, prin publicarea unor anunțuri în două ziare de circulație națională”.

Față de argumentele contestatarai conform cărora a constatat lipsa celor X facturi pretipărite doar în timpul inspecției fiscale, acestea nu se pot reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că potrivit ANEXEI 1B privind NORMELE METODOLOGICE pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă la HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, societatea avea obligația să țină evidența operativă a formularelor cu ajutorul Fișei de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b), care se completează distinct pentru fiecare tip de formular, pe măsura aprovizionării acestora și care se eliberează din magazie pe baza bonului de consum, dintr-un bonier distinct, gestionat de persoana care are obligații gestionării acestora. Or, societatea nu a prezentat documente care facă dovada că aceste facturi au fost utilizate în ordinea succesiunii, după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate, respectiv că au existat în gestiunea sa și că nu au fost utilizate sau au fost restituite ca urmare a neutilizării.

Mai mult, art.2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

*“(1) Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art.1. În acest scop, **contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor** cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.”*

și art.7 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Persoanele prevăzute la art.1 au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege.”

Pct.14, 24 și 56 din Anexa 1 "NORME METODOLOGICE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile" la OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

"14.

[...]

Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă.

[...]

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.

Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor.

[...]

24. Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Registrul Cartea mare se păstrează în unitate timp de 10 ani de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere, trebuie reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la constatare.

Persoanele fizice care utilizează tehnica de calcul trebuie să asigure listarea acestora în orice moment pe parcursul celor 10 ani de păstrare.

[...]

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

- documentele se grupează în dosare, numerotate, șnuruite și parafate;
- gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea. În cazul fuziunii sau al lichidării societății, documentele aferente acestei perioade se arhivează separat;

- dosarele conținând documente justificative și contabile se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor;

- evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență, potrivit legii, în care sunt consemnate dosarele și documentele intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.

[...]

G. Criteriile minimale privind programele informatice utilizate în activitatea financiară și contabilă

58. Sistemul informatic de prelucrare automată a datelor la nivelul fiecărei unități trebuie să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora pe suporturi tehnice.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate înregistrările în contabilitate se fac cronologic, **prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate**, iar prelucrarea automată a datelor prin sistemul informatic utilizat trebuie să se efectueze cu respectarea reglementărilor contabile în vigoare. Astfel, **printr-o gestionare corectă a formularelor tipizate și o evidență ținută în conformitate cu prevederile contabile în vigoare se poate justifica, în orice moment, existența și/sau inexistența facturilor fiscale pretipărite din gestiune.**

De asemenea, societatea avea obligația arhivării documentelor în conformitate cu prevederile legale în vigoare astfel încât sistemul informatic de prelucrare automată a datelor la nivelul fiecărei unități să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora pe suporturi tehnice în vederea listării acestora în orice moment, pe perioada de păstrare.

În ceea ce privește argumentul conform căruia aceste formulare nu au fost utilizate, se reține că societatea **nu a prezentat documente din care să rezulte acest fapt, respectiv că acestea se regăsesc în gestiunea societății sau că au fost restituite la magazie pe baza Bonului de predare-transfer, restituire, cod 14-3-3A, și înregistrate ca intrare în Fișa de magazie a formularelor cu regim special, cod 14-3-8/b, menționându-se numerele și seria formularelor primite** conform prevederilor art.8 din HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

De asemenea, contestatarăa nu aduce argumente în sensul că aceste facturi lipsă ar fi fost formularele neutilizabile sau defectuos tipărite, care se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se mențiunea "ANULAT", pe toate exemplarele, și se restituie, cu excepția formularelor din carnet broșate, gestionarului de formulare, sub semnătura persoanei predatoare, în fișa de magazie a formularului cu regim special înscriindu-se numărul și seria formularului respectiv în coloana "formulare neutilizabile", urmând a fi predate la arhivă și păstrate conform normelor legale.

În ceea ce privește lipsa formularelor facturilor pretipărite se reține că potrivit prevederilor HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului care are obligația gestionării patrimoniului unității, care va dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, iar formularele cu regim special de înseriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României.

Organul de soluționare a contestației reține că nici la inspecția fiscală și nici la contestație societatea contestată nu a prezentat astfel de documente care să justifice lipsa sau pierderea formularelor de facturi pretipărite, iar referitor la argumentul conform căruia societatea a declarat ca nule aceste facturi în două publicații de interes național nu poate fi reținut având în vedere că aceasta a avut loc în timpul inspecției fiscale, respectiv în anul 2012, ori, așa cum s-a precizat în considerentele prezentei decizii nu se justifică argumentul constatării lipsei acestor documente doar în timpul inspecției fiscale.

Nu se poate reține nici argumentul conform căruia *“simplul fapt că una din aceste facturi tipizate din cele lipsă a fost găsită ca fiind neutilizată/anulată atestă încă odată că societatea nu a desfășurat nicio operațiune economică-financiară”*, acest argument reprezentând doar o ipoteză proprie contestatarai, și nu argument de natură fiscală care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește susținerea contestatarai potrivit căreia folosirea formularelor pretipărite, începând cu data de 01.01.2007, nu mai poate fi guvernată de regimul juridic al HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, care a fost abrogat prin Legea nr.343/2006, acestea urmând a fi privite ca orice alte formulare care, pentru a avea calitatea de document justificativ, sunt supuse la momentul completării lor regulilor speciale prevăzute de Codul fiscal, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, **a fost abrogată prin HG nr.105/18.02.2009** privind abrogarea Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a

normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, și nu prin Legea nr. 343 din 17 iulie 2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Legea nr.343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

“Începând cu data de 1 ianuarie 2007, se abrogă:

[...]

“7. Prevederile referitoare la factura fiscală (cod 14-4-10/A), factura (cod 14-4-10/aA) și avizul de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A) din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 368 din 19 decembrie 1997, prevederile referitoare la factura fiscală din Normele privind circulația materialelor lemnoase și controlul circulației acestora și al instalațiilor de transformat lemn rotund, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.427/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 328 din 16 aprilie 2004, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte prevederi referitoare la facturi și facturi fiscale tipizate, cu regim special;”

și nu abrogă HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, acest act normativ fiind în vigoare până la data de 20 februarie 2009, data publicării în Monitorul Oficial a **HG nr.105/18.02.2009.**

De asemenea, nu se reține nici argumentul conform căruia organele de inspecție fiscală ignoră prevederile OMFP nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, având în vedere că acest act normativ **reglementează normele privind regimul intern de numerotare a facturii**, regim aplicat de societate din luna martie 2009, or , obiectul contestației este taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită prin estimare ca urmare a neprezentării unor formulare de facturi pretipărite, înseriate și numerotate sub supravegherea Companiei Naționale "X" - S.A, achiziționate de la distribuitori autorizați, ce intră sub incidența prevederilor HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Susținerea conform căreia în mod eronat organele de inspecție fiscală au transferat societății sarcina probei în sensul că au stabilit diferențe suplimentare de taxă pe valoarea adăugată de plată ca urmare a derulării unor pretinse operațiuni economice care nu au putut fi dovedite, organele de

inspecție fiscală nefectuând nicio alta verificare suplimentară care să probeze existența reală a acestor operațiuni cum ar fi verificarea încrucișată a operațiunilor din Declarațiile 394, fiind încălcate prevederile din Codul de procedură fiscală, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere prevederile pct.76 alin.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, datre în aplicarea prevederilor art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

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

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

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

b) facturile sau conținutul facturilor transmise și primite, în cazul stocării prin mijloace electronice, să fie puse la dispoziția organelor fiscale competente fără nicio întârziere ori de câte ori se solicită acest lucru.”, societatea având obligația să asigure gestionarea formularelor tipizate și arhivarea documentelor, precum și punerea la dispoziția organelor de inspecție fiscală la solicitarea acestora.

În ceea ce privește argumentul conform căruia **“atât timp cât societatea nu a efectuat livrări de bunuri sau prestări de servicii și deci nu a avut relații comerciale cu clienți care să fie justificate de aceste facturi, este evident că nu existau informațiile necesare care să poată fi înregistrate în formularele tipizate și, prin urmare, acestea nu ar fi putut dobândi caracterul unor documente justificative”**, nu poate fi reținut de organul de soluționare a contestației având în vedere că societatea prezintă afirmații care nu sunt însoțite de probe și acuză organele de inspecție fiscală ca au transferat sarcina probei către societate în condițiile în care societatea este cea care trebuie să prezinte organelor de inspecție fiscală documente care să justifice operațiunile economice desfășurate/nedesfășurate, respectiv facturile neutilizate în cazul în speță. Calitatea de document justificativ este reglementată de art.6 din Legea contabilității nr.82/1994, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(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.”, iar, potrivit Anexei 1A “CATALOGUL formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă” la HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora:

„Factura fiscală (cod 14-4-10/A) și factura (cod 14-4-10/aA), reprezintă:

“ Formular cu regim special de inseriere și de numerotare.

Tipărit în blocuri cu câte 150 de file, formate din 50 de seturi cu câte 3 file în culori diferite: albastru - exemplarul 1, roșu - exemplarul 2, verde - exemplarul 3.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;

- document de încărcare în gestiunea primitorului;

- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.**

[...]

3. Circulă:

- la furnizor:

- la compartimentul în care se efectuează operațiunea de control financiar preventiv pentru acordarea vizei (toate exemplarele); viza de control financiar preventiv se acordă numai pe exemplarul 3;

- la persoanele autorizate să dispună încasări în contul de la bancă al unității (toate exemplarele);

- la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidențele operative și pentru eventualele reclamații ale clienților (exemplarul 2 al facturii, la care se anexează dispoziția de livrare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 3);

[...]

4. Se arhivează:

- la furnizor:

- la compartimentul desfacere (exemplarul 2);

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 3);

- la cumpărător:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1.”, facturile tipizate pot avea calitatea de document justificativ ce stă la baza operațiunilor economice.

Argumentul potrivit căruia facturile tipizate lipsă, neprezentate organelor de inspecție fiscală, nu au calitatea de document justificativ întrucât societatea nu a efectuat livrări/prestări de servicii, fără ca societatea să justifice în vreun fel lipsa acestor facturi (neutilizate, pierdute, anulate etc.) și fără să prezinte alte documente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației.

Prezentarea situației centralizatoare cu avizele de însoțire a mărfii emise pe perioada ianuarie – martie 2009 justifică livrările pentru care au fost emise alte facturi decât cele în cauză, efectuate de societate în această perioadă. Mai mult, aceste avize de însoțire a mărfii nu au fost întocmite pentru toate livrările și prestările realizate, astfel că, nu poate constitui document care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, respectiv **să justifice lipsa fizică a facturilor tipizate.**

De asemenea, susținerea conform căreia aceste facturi lipsă reprezintă ultimele facturi tipizate din plaja de numere alocată diviziilor de vânzări ca urmare a trecerii la noul sistem de facturare cu numerotare internă nu este de natură să justifice lipsa celor 692 facturi tipizate, întrucât acestea trebuiau să fie restituite de către diviziile de vânzări sau să se regăsească în arhiva acestora.

Astfel, gestionarea defectuoasă a formularelor cu regim special, neprezentarea fizică a celor X de facturi pretipărite care nu fost evidențiate în jurnalele de vânzări, precum și faptul că societatea nu a putut justifica modul de utilizare/neutilizare a acestor facturi, organele de inspecție fiscală în mod legal au estimat veniturile aferente acestor facturi și au stabilit TVA colectată conform prevederilor art.67 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

[...]

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete,

precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

Totodată, la pct.65.1 și 65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

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

[...]

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

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.”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că societatea se regăsește în situația în care documentele nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nu au justificat modul de utilizare/neutilizare a acestora.

Referitor la argumentele societății conform cărora nu sunt întrunite niciuna dintre condițiile prevăzute pentru estimarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată, respectiv facturile tipizate lipsă nu reprezintă documente justificative și nu atestă derularea unor operațiuni producătoare de venituri atât timp cât nu există niciun mijloc de probă care să ateste că respectivele tipizate ar fi fost completate vreodată și că livrările ce ar fi fost consemnate în aceste tipizate ar fi avut loc vreodată nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că legea fiscală prevede că estimarea se efectuează în situația în care au dispărut actele

justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora. Din constatări reiese că societatea nu a prezentat cele X de facturi tipizate lipsă și nu a prezentat nici alte documente din care să reiasă utilizarea/neutilizarea acestora, respectiv reconstituirea acestora.

Invocarea de către contestatara a motivului că în virtutea rolului activ și a atribuțiilor ce le revin în timpul inspecției fiscale organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să întreprindă un control încrucișat pentru stabilirea stării de fapt fiscale nu poate fi reținută având în vedere că prin raportul de inspecție fiscală a fost stabilită starea de fapt fiscală: lipsa celor 692 facturi fiscale tipizate ca urmare a verificării evidențelor societății și pentru care societatea nu a justificat utilizarea/neutilizarea acestora.

Potrivit Procedurilor privind inspecția fiscală, scopul procedurii pentru solicitarea și efectuarea controlului încrucișat este *“în vederea clarificării stării de fapt fiscale a tranzacțiilor comerciale efectuate de contribuabilii suspus inspecției fiscale”*, iar în situația efectuării inspecției fiscale pentru soluționarea unui decont de taxă pe valoarea adăugată cu sume negative cu opțiune de rambursare se precizează: *“În cazul în care se consideră că există tranzacții pentru care echipa de inspecție fiscală are suspiciuni temeinice, fundamentate, asupra realității și legalității se pot solicita controale încrucișate, conform procedurii de efectuare a controalelor încrucișate”*.

Astfel, în cazul de față nu se impunea efectuarea controalelor încrucișate având în vedere că societatea nu a prezentat faptic X de facturi fiscale tipizate și nu a justificat neutilizarea acestora, așa cum susține atât prin nota explicativă dată ca răspuns la întrebările organelor de inspecție fiscală, cât și prin contestație.

Având în vedere cele de mai sus, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1. lit. a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală potrivit căroră: *“Contestatia poate fi respinsă ca: a) neintemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natura să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”* se va respinge ca neintemeiată contestația formulată de SC .X.SA pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

2. Referitor la suma de .X. lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției

Naționale de Administrare este investită să se pronunțe dacă societatea datorează majorările/dobânzile și penalitățile de întârziere pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată colectată în cuantumul stabilit, în condițiile în care acestea sunt aferente debitului pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată.

În fapt, pentru taxa pe valoarea adăugată colectată, contestată, în sumă de .X. lei stabilită suplimentar, societatea contestă majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere în sumă totală de .X. lei.

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

“ART. 119

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

ART. 120

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

Totodată, potrivit art.120 și art.120¹ din același act normativ, în vigoare începând cu data de 01.07.2010:

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

ART. 120¹

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

[...]

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Conform prevederilor legale mai sus invocate pentru neplata la termenul scadent al obligațiilor fiscale se datorează majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere.

Se reține că majorările/dobânzile de întârziere și penalitățile de întârziere contestate sunt aferente debitului stabilit suplimentar pentru care s-a respins contestația ca neîntemeiată astfel că, potrivit principiului de drept

conform căruia accesoriul urmează principalul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de .X. lei reprezentând majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei stabilită suplimentar.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulata de SC .X.SA împotriva Deciziei de impunere nr.F-MC .X./04.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de Direcția generală de administrare a marilor contribuabili, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- X. lei majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

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

X

DIRECTOR GENERAL