



Ministerul Finantelor Publice

Agentia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finantelor Publice
a Județului Vâlcea



Str. General Magheru nr. 17
Râmnicu Vâlcea
Tel : +0250 737777
Fax : +0250 737620
e-mail : date.valcea.vl@mfinante.ro

DECIZIA NR. x din2012

privind modul de soluționare a contestației formulate de **SC X SRL** Rm.Vâlcea, CUI X înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.X din2011 .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Valcea, cu adresa nr. X din ..2011 asupra contestației formulate de **SC X SRL** înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr.X din ...2011.

Contestația are ca obiect suma de **X lei** stabilită prin decizia de impunere nr.F-VL X din2011 și raportul de inspecție fiscală nr.F-VL X /...2011, întocmite de organele de inspecție fiscală și comunicate la data de ...**2011**, conform procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare nr. X existent în copie la dosarul cauzei, reprezentând :

- X lei impozit pe profit ;
- X accesorii impozit pe profit

Contestația este semnată de reprezentantul societatii, confirmata prin stampila.

Petenta a respectat termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003, republicată la data de 31.07.2007, privind Codul de procedură fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 alin.(1) și art. 209, alin.(1), lit.a) din OG 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de **S.C. X SRL** înregistrată sub nr. X din ...2011.

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

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele :

A. Petenta contestă în parte Decizia de impunere și raportul de Inspecție Fiscală, motivand următoarele :

a) Petenta arata ca ambele acte, respectiv Decizia de impunere si Raportul de Inspectie Fiscala sunt lovite de nulitate fiind emise fara respectarea dispozitiilor art.43 si

art.87 din OG 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, in sensul ca acestea nu au fost semnate chiar de catre inspectorul desemnat si care a realizat inspectia efectiv.

Petenta considera ca lipsa semnaturii persoanei imputernicite si care a efectuat inspectia fiscala atrage nulitatea actului potrivit art.46 - Cod procedura fiscala.

b) Petenta contesta suma de **X lei** reprezentand impozit " pe venit stabilit suplimentar ", suma care conform precizarilor contestatarei se compune din :

b.1. - **X lei** impozit pe profit suplimentar, urmare a retrarii tranzactiilor efectuate in anul 2006, fapt considerat de aceasta ca fiind nelegal prin aplicarea eronata a prevederilor art.11 alin(1) din Lg 571/2003 privind Codul Fiscal, in sensul ca marfa ce a facut obiectul reanalizarii tranzactiilor efectuate nu a fost distribuita sub pretul de achizitie iar organul de control nu a precizat motivele pentru care aceste activitati economice de gestiune nu au avut un scop economic.

Mai mult decat atat, sustine petenta, precizarile organului de verificare referitoare la emiterea de facturi fictive, cu scopul de a opera in gestiune diminuarea stocurilor, fara inregistrarea de venituri adiacente, sunt considerate de asemenea eronate si stabilite fara un suport real si concret, bazandu-se doar pe supozitii.

Referitor la operatiunile de reduceri de pret, petenta arata ca aceasta nu a operat reduceri de pret asupra marfurilor vandute ci " majorari de pret " justificate prin faptul ca relatiile economice desfasurate cu institutiile statului sunt greoaie iar obligatiile se recupereaza cu intarzieri.

Petenta apreciaza ca rationamentul potrivit caruia facturile ce nu au fost luate in calcul asa cum au fost emise ci reconsiderate din punct de vedere economic, este unul gresit dat fiind faptul ca pe de o parte acestea cuprind toate datele prevazute la art.155 din Lg. 571/2003, iar pe de alta ca nu exista nici o prevedere legala care sa o oblige la solicitarea catre beneficiar de inscrisuri doveditoare ale starii fiscale a acestuia.

b.2. - **X lei** suma stabilita urmare neacordarii deductibilitatii achizitiilor efectuate totalizand X lei, achizitii efectuate pe baza de borderouri de achizitii de la diversi parteneri (producatori individuali), acestia din urma, precizeaza petenta, confirmand in fapt relatia economica ce a avut loc si neluata in considerare de organul de verificare.

În ceea ce privesc majorarile de intarziere in suma de **X lei** aferente impozitului pe profit, petenta arata ca nu rezulta cu claritate modalitatea de calcul, procentul aplicat, suma asupra caruia s-a calculat si perioada de referinta.

B. Din actul de control contestat rezultă următoarele:

SC X SRL are sediul social în loc.RMV., str. X, nr.X,bloc X,sc.X apt.X, județul Vâlcea, are cod fiscal RO X si a desfasurat in perioada supusa controlului activitatea de " Comert cu ridicata al fructelor si legumelor " cod CAEN 4631 si a facut obiectul unei inspectii fiscale materializate prin decizia de impunere nr. X/2011 si raportul de inspectie fiscala nr. X/2011 din care rezulta urmatoarele :

Impozitul pe profit a fost verificat în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, a HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului fiscal, si a cuprins perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, constatandu-se urmatoarele :

1) Pentru anul 2006 un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X lei** , ca urmare a reconsiderarii veniturilor realizate de societate din vanzarile de marfa cu ridicata catre

diversi parteneri - (cu capital privat) la preturi mult prea mici fata de cele utilizate pentru vanzari similare efectuate catre institutii publice.

Din verificarea documentelor de evidență contabilă, a rezultat faptul ca pe langa situatia in care marfurile au fost vandute catre diverse persoane juridice la preturi nejustificat de mici, a rezultat ca acestea nici nu figureaza ca operatori economici valizi din punct de vedere al inregistrarii comerciale la registrul comertului, ori obiectul de activitate al acestora nu justifica achizitia de marfuri alimentare sau nu in ultimul rand au fost radiate de la Registrul Comertului anterior datei de emitere a documentelor fiscale .

Mai mult decat atat, organul de control a apreciat ca intrucat valoarea acestora este inferioara valorii de 5.000 lei, deci prin practicarea de preturi mici pentru cantitati mari, operatorul economic a evitat astfel incalcarea dispozitiilor art.5, lit c din OG 15/1996 privind intarirea disciplinei financiar-valutare, platile efectuate catre acesti furnizori fiind efectuate exclusiv prin operatiuni de casa.

Astfel, In Trim I 2006, SC X SRL a comercializat cantitatea de X kg in valoare de X lei astfel :

- Factura X / 2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **SC X SRL -Dolj-** CF.X, pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,45 lei/kg, client ce nu a putut fi identificat nici ca denumire si nici pe codul unic de inregistrare inscris in factura ;

- Factura X /.2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **SC X SRL -Olt-** CF.X, pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,47 lei/kg, client ce nu a putut fi identificat dupa denumire, iar pe codul unic de inregistrare inscris in factura fiind inregistrat alt operator economic respectiv **Intreprindere Familiala X** din Judetul Buzau.

- Factura X /.2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **SC X SRL -Olt-** CF.X, pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,46 lei/kg, client ce nu a putut fi identificat nici ca denumire si nici pe codul unic de inregistrare inscris in factura .

In Trim II 2006, SC X SRL a comercializat cantitatea de X kg in valoare de X lei astfel :

- Factura X /.2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **PF X -Arges-** CNP.X, pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,47 lei/kg, client ce nu a putut fi identificat ;

- Factura X /.2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **SC X SRL -Gorj-** CF.X, pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,45 lei/kg, client ce nu a putut fi identificat nici ca denumire si nici pe codul unic de inregistrare inscris in factura ;

- Factura X /.2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **SC X SRL -Olt-** CF.X, pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,46 lei/kg, client ce nu a putut fi identificat de pe codul unic de inregistrare inscris in factura iar dupa denumire s-a identificat ca avand codul fiscal X dar ca obiect principal de activitate " Comert cu piese si accesorii pentru autovehicule ";

- Factura X /.2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **SC X SRL** - pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,47 lei/kg, client pentru care s-a solicitat control incrucisat;

- Factura X /.2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **SC X SRL -Olt-** CF.X, pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,47 lei/kg, client pentru care s-a dispus radierea din 30.07.2009;

- Factura X /.2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **SC X SRL -Dolj-** CF.X, pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,46 lei/kg, firma ce a fost identificata ca fiind radiata din Registrul Comertului cu data de 28.03.2006 , deci anterior datei de emitere a facturii de livrare ;

- Factura X /2006 in valoare de **X lei**, avand ca beneficiar **SC X SRL -Olt-** CF.X, pentru cantitatea de X kg cartofi la pretul de 0,47 lei/kg, client care in urma verificarilor efectuate asupra situatiilor financiare depuse pentru anul 2006 a inregistrat la capitolul realizari - **grupa cheltuieli** totale suma de X lei, suma ce nu acopera nici macar valoarea achizitiilor precizate de petenta respectiv suma de X lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste inscrisuri (facturi) la care s-au practicat preturi mai mici decat cele practicate in mod real au fost utilizate de operatorul economic numai pentru a putea justifica descarcarea de gestiune (eventual acoperirea unei diferente intre stocul scriptic si cel faptic) .

Totodata, s-a constatat ca preturile practicate de operatorul economic catre Institutii ale statului (ex:unitati militare) pentru cantitati semnificativ mai mici sunt majorate substantial desi activitatea de baza a acestuia este asa cum s-a precizat in preambulul capitolului II "comert cu ridicata ", iar fenomenul ar fi trebuit, cel putin teoretic, sa se manifeste in mod invers , adica la cantitati mari - preturi mici si invers.

Pe cale de consecinta, organul de control a procedat la retratarea acestor tranzactii prin calcularea unui pret mediu al tuturor livrarilor, avand la baza acele livrari care au fost efectuate strict catre institutiile publice din urmatoarele considerente :

1. La baza livrarilor coexista un contract ferm, ce stabileste regula de prim pret, cu valori maximale si minimale ;

2.Cheltuielile efectuate de acestea se supun in prima faza, controlului intern al respectivei institutii iar ulterior la controlul unor entitati superioare in speta Curtea de Conturi .

Astfel a fost determinat pretul mediu stabilit asupra unitatii de masura (kg) la valoarea de X lei/kg, ca a fost aplicat asupra cantitatilor livrate atat in trim. I 2006 cat si in trim. II 2006 rezultand :

a) cantitate livrata trim I /2006 X kg x 1.2 lei/kg = X lei

venit inregistrat initial X lei

diferenta suplimentara X lei (X - X)

b) cantitate livrata trim II/2006 X kg x 1.2 lei/kg = X lei

venit inregistrat initial X lei

diferenta suplimentara X lei (X - X)

Total venituri suplimentare X lei (X + X) cu un impozit pe profit aferent in suma de X lei din care :

trim I 2006 - X x 16% = X lei

trim II 2006 - X x 16% = X lei

2) Pentru anul 2006 s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X lei**, ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor efectuate de operatorul economic cu achizitii in valoare totala de X lei de la producatori individuali pe baza borderourilor de achizitii, al caror domiciliu, nu a fost identificat in localitatea L, jud.Dambovita, conform datelor inscrise pe acestea (XX si XY).

In concluzie, pe perioada 25.04.2006-30.09.2011 s-a stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe profit in suma de **X lei**, pentru care au fost calculate accesoriile in suma de **X lei** conform prevederilor art.115, alin (1) art.116 alin (1) si alin (5), art.119, art.120 alin.1 si alin.2 si 7, art.120[^]1 alin 1 si alin.2 din OG 92/2003 republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă impunerii, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de **X lei** reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente stabilită de organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vâlcea este legal datorată de SC X SRL .

1. Referitor la pretentia invocată de societate în ceea ce privește nulitatea Deciziei de impunere și a Raportului de Inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art.43 și art.87 din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală comunicată contestatoarei și care face obiectul cauzei poartă semnatura doar a unuia dintre inspectorii împuterniciți să efectueze inspecția fiscală, iar prin contestația formulată petenta solicită anularea în parte a deciziei de impunere în cauză .

În fapt, în baza ordinului de serviciu nr. XX din ...2011 și a avizului de inspecție fiscală nr.X din ...2011, s-a dispus efectuarea unei inspecții fiscale la SC X SRL, inspecție ce a vizat o serie de obligații fiscale printre care "Impozitul pe profit", "Taxa pe valoarea adăugată" precum și cotele de contribuții aferente salariilor pe perioade diferite, funcție de data luării în evidență sau înregistrării, după caz.

Astfel au fost stabilite grupele de impozite și taxe ce urmau să facă obiectul inspecției fiscale precum și perioada ce va fi supusă acestei verificări.

Inspecția fiscală s-a materializat prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală numărul FVL X din2011 și Raportul de inspecție fiscală numărul FVL X din ...2011, anexa la acesta, prin care s-au stabilit obligații suplimentare în sarcina SC X SRL în cuantum de **X lei** constând în impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată și accesorii aferente acestora.

Actele astfel întocmite au fost comunicate în data de ...2011 reprezentantului societății sub semnatura confirmată cu stampila, conform procesului verbal de comunicare nr. X/2011, existent în copie la dosarul cauzei.

Prin contestația astfel formulată, SC X SRL susține că actele atacate au fost semnate de către un singur inspector, invocând în acest sens prevederile art.46 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, dispoziții ce privesc condițiile ce conduc la nulitatea actului administrativ fiscal respectiv.

Opozabil acestei susțineri a petentei, prin punctul de vedere formulat privind soluționarea contestației, organul fiscal emitent consideră că prevederile art.46 menționate de petentă nu este aplicabil în situația dată, invocând prevederile art.43 alin.3 din OG.92/2003 în sensul că actele administrative fiscale au fost emise prin intermediul

mijloacelor informatice si pe cale de consecinta sunt valabile si in cazul in care nu poarta semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal.

In drept, OG 92/ 2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala stipuleaza la art. 43, lit. g) ca printre elementele obligatorii pe care trebuie sa le cuprinda un act administrativ fiscal se afla :

"g) numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;"

Art. 46 din acelasi act normativ referitor la **Nulitatea actului administrativ fiscal** mentioneaza :

*" Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a **semnaturii persoanei imputernicite** a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."*

Art. 45 alin1) si 2) din OG 92/2003, rep, referitor la opozabilitatea actului administrativ fiscal prevede :

" (1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata în actul administrativ comunicat, potrivit legii.

(2) Actul administrativ fiscal ce nu a fost comunicat potrivit art. 44 nu este opozabil contribuabilului si nu produce nici un efect juridic. "

Fata de dispozitiile legale invocate, se retine ca actul administrativ fiscal produce efecte din momentul in care este comunicat contribuabilului sau la o data ulterioara mentionata in actul administrativ comunicat iar *lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal*, printre care **semnatura persoanei imputernicite a organului fiscal** duce la **nulitatea actului administrativ fiscal**.

Totodata prin actul administrativ fiscal se constata doar obligatia fiscala datorata de contribuabil ca urmare a realizarii unui venit sau detinerii unui bun, obligatie stabilita **ope legis - prin puterea legii - totul pentru a reda ideea ca anumite obligatii, drepturi, consecinte juridice, iau nastere direct, in temeiul prevederilor legale, fara a mai fi nevoie de intocmirea unui act ori de pronuntarea unei hotarari .**

Din preambulul raportului de inspectie fiscala se disting persoanele imputernicite / desemnate sa efectueze inspectia fiscala a societatii, prin ordinul de serviciu nr. X/2011, si ale caror semnaturi, ar trebui sa se regaseasca pe actul administrativ fiscal incheiat.

Actul de imputernicire al organului fiscal in speta este " ordinul de serviciu" care reprezinta dispozitia scrisa data de conducerea unei unitati/entitati prin care se cere uneia sau mai multor persoane/functionari publici sa efectueze anumite actiuni de inspectie fiscala, pe o perioada determinata.

Astfel prin avizul de inspectie fiscala se comunica contribuabililor pe langa perioada fiscala si obligatiile ce urmeaza a fi supuse controlului, si "persoanele imputernicite " conform legii, de a verifica actele contabile si orice alte documente ce vor fi considerate utile in stabilirea situatiei de fapt fiscale a acestora .

Potrivit **dispozitiilor art. 105 alin (7) din OG92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala , republicat, Reguli privind inspectia fiscală :**

„ (7) La începerea inspectiei fiscale, inspectorul este obligat să prezinte contribuabilului legitimitatea de inspectie si **ordinul de serviciu** semnat de conducătorul organului de control. Începerea inspectiei fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control .”

Din textul legislativ anterior mentionat se retine deci ca la începerea actiunii de control inspectorul este obligat să prezinte reprezentantului entității controlate împuternicirea expresă (ordin de serviciu, legitimitate, orice alt document relevant) care **confirmă desemnarea persoanei pentru efectuarea controlului**, să indice actele normative a căror respectare va fi urmărirea si să îl prevină asupra consecintelor refuzului de a permite efectuarea controlului.

Din analiza *Deciziei de Impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. FVL X /2011* a carui anulare se solicita, rezulta ca aceasta a fost întocmita de catre organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile OMFP 972/13.06.2006 modificat prin Ordinul 1046/2007 si are la baza raportul de inspectie fiscala nr.FVL.X /2011 .

Astfel,potrivit prevederilor OMFP 972/13.06.2006 modificat prin Ordinul 1046/2007 se retine ca " Decizia de impunere" este structurata pe etape de analiza si capitole, pornind de la identificarea persoanei verificate, urmata de obligatiile stabilite suplimentar, motivele de fapt si temeiul de drept ce a stat la baza stabilirii acestor obligatii si se incheie cu capitolul referitor la aprobare si avizare.

Asa cum rezulta si din instructiunile de completare prevazute de actele normative sus mentionate " **decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala**" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala în aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plata, precum si pentru comunicarea modului de solutionare cu inspectie fiscala anticipata a decontului de taxa pe valoarea adaugata cu sume negative cu optiune de rambursare, în situatia în care se stabilesc diferente fata de suma solicitata la rambursare.

Aceasta se va completa la finalizarea unei inspectii fiscale generale sau partiale, ca urmare a constatarii de obligatii fiscale suplimentare si/sau accesorii aferente acestora, înscrise în "Raportul de inspectie fiscala", întocmit la finalizarea acesteia.

Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala se întocmeste de catre organul de inspectie fiscala, se avizeaza de seful de serviciu si se aproba de conducatorul activitatii de inspectie fiscala.

Astfel se retine ca, prin acest ultim capitol al deciziei de impunere se certifica prin semnaturile autorizate si prin aplicarea stampilei unitatii emitente, autenticitatea actului administrativ fiscal, exactitatea si corectitudinea lui.

Din analiza deciziei de impunere care face obiectul cauzei, avandu-se in vedere situatia in fapt prezentata si dispozitiile legale citate in cuprinsul deciziei, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei cererea petentei de constatare a nulitatii actului administrativ fiscal, dat fiind faptul ca pe aceasta au fost identificate :

- semnatura unui inspector desemnat la efectuarea inspectiei fiscale nominalizat in clar ;

- semnaturile co-semnatarilor respectiv a sefului de serviciu si a conducatorului activitatii de inspectie fiscala deasemenea nominalizati ;

- amprenta stampilei unitatii fiscale ce certifica in fapt aprobarea actului administrativ fiscal ;

Astfel, observatia contestatoarei referitoare la nulitatea deciziei de impunere " [...] *aceasta fiind nesemnata chiar de catre inspectorul care a realizat verificarea* " facand astfel trimitere la nerespectarea conditiilor legale pentru intocmirea actului administrativ fiscal, nu este sustenabila deoarece asa cum s-a aratat , pe decizia de impunere s-au regasit atat una din cele doua semnaturi ale inspectorilor desemnati precum si cele ale co-semnatarilor respectiv ale sefului de serviciu si conducatorului activitatii de inspectie fiscala .

Asadar, in speta organele de solutionare apreciaza ca ne-am afla eventual in situatia unei *nulitati relative* a actului administrativ fiscal .

Nulitatea relativa este aplicabila din considerentul ca pe decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala se regaseste o singura semnatura din cele doua posibile, identificate in Ordinul de serviciu X/2011, dar este completata prin semnarea acesteia de catre co-semnatori respectiv a sefului de serviciu si a conducatorului activitatii de inspectie fiscala .

Nulitatea relativa mai este determinata si de faptul ca prin actul administrativ fiscal astfel comunicat, in aceasta forma, nu au fost produse atare vatamari ale persoanei juridice, ce nu ar putea fi inlaturate decat prin anularea " Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala" .

Mai mult decat atat, nulitatea relativa a Deciziei de Impunere este ratificata de insasi contestatoare, dat fiind faptul ca aceasta solicita anularea in parte, respectiv pentru suma de X lei, din totalul sumei de X lei cat a fost stabilita in sarcina sa.

Cu alte cuvinte, petenta isi insuseste parte din obligatiile stabilite suplimentar si pe cale de consecinta este de acord cu decizia de impunere astfel emisa si comunicata pentru aceasta parte.

Cele precizate anterior sunt subliniate si in cuprinsul contestatiei in care petenta solicita in clar si concis " ***din totalul acestor obligatii intelegem sa contestam suma de X lei*** ", cu alte cuvinte, in subsidiar, asa cum am aratat, este de acord cu restul obligatiilor stabilite suplimentar prin decizia a carei nulitate in intregul său o invoca.

Ori nulitatea actului administrativ fiscal ca o consecinta a nerespectarii anumitor prevederi legale nu poate fi ceruta pentru o parte din acesta, iar pentru cealalta parte petenta sa-si exprime acordul, acesta fiind in ansamblu, asa cum s-a aratat mai sus actul prin care *se constata doar obligatia fiscala datorata de contribuabil ca urmare a realizarii unui venit sau detinerii unui bun, obligatie stabilita ope legis - prin puterea legii.*

De altfel, lipsa uneia din semnaturile persoanelor imputernicite in cuprinsul actului administrativ ca element de nulitate a deciziei atacate nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat actul in cauza contine semnatura unui inspector desemnat sa efectueze verificarea, este avizat de conducatorul serviciului de specialitate si contrasemnat de catre conducatorul activitatii de inspectie fiscala, aceasta din urma fiind confirmata cu stampila institutiei.

Prin semnarea si respectiv contrasemnarea actului administrativ fiscal de catre persoanele imputernicite ale organului fiscal se presupune insusirea a ceea ce este clar, exact si corect determinat in raportul de inspectie fiscala si transpus in decizia de impunere .

Mai mult decat atat, *semnatura reprezinta numele patronimic al unei autoritati administrative, scris cu mâna autorului la finalul textului actului si are ca scop stabilirea originii actului si certificarea continutului sau.*

Aplicând semnatura, autorul, atesta în principiu continutul înscrisului, asumându-si raspunderea asupra acestuia, fapt implinit de catre organul emitent.

Actele complexe (conjuncte) trebuie să poarte insa si semnătura persoanei/lor imputernicite ale organului emitent, sef serviciu si conducatorul activitatii/structurii care, fiind co-semnatari, vor avea o contributie egală la producerea efectelor de către actul în cauza.

Ori, asa cum am aratat, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala **asa cum a fost comunicata petentei, poarta atat una din semnaturile inspectorilor fiscali desemnati cat si cele " de control si supervizare " ale sefului de serviciu si conducatorului activitatii de inspectie fiscala.**

În concluzie, poate fi vorba de **nulitate absoluta doar** in situatia in care actul administrativ fiscal ar fi fost comunicat ca fiind lipsit integral de semnăturile persoanelor imputernicite (inspectorii desemnati) si a celor cosemnatate (sef serviciu, conducator activitate de inspectie fiscala) iar aceasta ar reprezenta in fapt sanctiunea aplicata cazului in speta.

Exista de altfel si situatii definite clar de legiuitor, unde se prevede expres valabilitatea actului administrativ nesemnat. Bunăoară, potrivit art. 43 alin.(3) Cod procedura fiscala " *Actul administrativ fiscal emis în conditiile alin. (2) prin intermediul mijloacelor informatice este valabil si în cazul în care nu poarta semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii, si stampila organului emitent, daca îndeplineste cerintele legale aplicabile în materie "*

Prin ordin al ministrului economiei si finantelor se stabilesc categoriile de acte administrative care se emit în conditiile alin. (3)."

Date fiind toate aceste sustineri, rezulta fara doar si poate ca actul administrativ fiscal comunicat petentei, ce a fost sustinut prin semnaturile persoanelor imputernicite ale organului emitent, este considerat corect si complet atata timp cat poarta si contrasemnaturile si stampila organului emitent si nu in ultimul rand a cel putin unei persoane care a fost desemnata prin ordinul de serviciu de a executa controlul fiscal.

In consecinta, Decizia de Impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala numarul FVL X din2011 îndeplineste cerintele legale aplicabile actelor administrative fiscale, fapt pentru care sustinerile petentei apar ca neintemeiate pentru acest capat de cerere.

Drept urmare, organele de solutionare vor proceda la analiza pe fond a cauzei.

2. Referitor la impozitul pe profit in suma de X lei

In fapt, diferenta suplimentara de impozit pe profit stabilita de organele de inspectie fiscala si contestata survine pe de o parte din reconsiderarea anumitor venituri realizate de agentul economic iar pe de alta parte neadmiterii la deducere a unor cheltuieli ce au fost efectuate fara a avea la baza documente justificative dupa cum urmeaza :

- suma de X lei, urmare a retrarii anumitor tranzactii efectuate de agentul economic, in vederea reflectarii continutului real economic al acestora ;

- suma de X lei, urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor efectuate de agentul economic fara a detine documente justificative in acest sens.

a) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar in suma de X lei.

Cauza supusa solutionarii este daca SC X SRL datoreaza impozitul pe profit in suma de X lei stabilit suplimentar in conditiile in care aceasta a inregistrat livrari de marfuri efectuate catre societati fictive, radiate sau aflate in procedura de lichidare la preturi mai mici decat cele practicate in mod real cu consecinta diminuarii veniturilor inregistrate.

In fapt, in perioada ianuarie-aprilie 2006, SC X SRL a comercializat cantitati mari de cartofi, la preturi mai mici decat cele utilizate pentru vanzarea unor cantitati mici, clientii fiind in unele cazuri institutii publice.

Astfel, organele de inspectie fiscala au identificat facturi fiscale emise către diversi agenti economici care, in urma verificarilor ori nu au putut fi identificati, nici ca denumire si nici pe codul fiscal in scris in factura, ori se regasesc in situatia de dizolvare cu lichidare (radiere).

De asemenea, in aceste cazuri, au fost identificati ca beneficiari ai marfurilor agricole (in speta, cartofi), societati care nu-si justifica achizitia facuta dat fiind domeniul de activitate pentru care s-au infiintat (spre exemplificare " comert cu piese auto si accesorii ").

Totodata, s-a constatat ca valorile de livrare cuprinse in documentele fiscale care se regasesc in situatiile precizate mai sus, sunt in apropierea limitei superioare de plati in numerar de 5.000 lei, limita prevazuta de art.5 lit c) din OG 15/1996 privind intarirea disciplinei financiar-valutare, fapt ce s-a certificat prin verificarea operatiunilor de casa in numerar, unde s-au regasit si chitante-incasare de la acesti beneficiari.

Astfel, au fost identificate - Factura X /08.02.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **SC X SRL -Dolj**; -Factura X /14.02.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **SC X SRL -Olt** ; - Factura X /09.03.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **SC X SRL -Olt**; - Factura X /12.04.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **PF X -Arges**; - Factura X /26.04.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **SC X SRL -Gorj**- Factura X /27.04.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **SC X SRL -Olt** ; - Factura X /11.04.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **SC X SRL**; - Factura X /14.04.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **SC X SRL -Olt** ; - Factura X /19.04.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **SC X SRL -Dolj** ; - Factura X /21.04.2006 in valoare de X lei, avand ca beneficiar pe **SC X SRL -Olt** ;

Totodata, la stabilirea situatiei de fapt, organele de verificare au procedat la consultarea bazei de date informatice a Ministerului Economiei și Finanțelor referitoare la starea fiscala si juridica a beneficiarilor in scrisi pe facturile fiscale de livrari de bunuri in discutie.

Avandu-se in vedere analiza acestor inregistrari, organele de inspectie fiscala au solicitat si efectuarea de controale incrucisate catre unitatile fiscale in a caror administrare trebuiau sa se afle functia de sediu declarat al acestora.

Astfel, prin conjugarea celor doua actiuni respectiv controlul incrucisat si verificarile punctuale la nivelul bazei centralizate a MF a rezultat faptul ca parte dintre beneficiarii verificati se regaseau in urmatoarele situatii :

- 1. *Dizolvare judiciara*
- 2. *Radiati de la Oficiul National al Registrului Comertului*
- 3. *Supuse procedurii de lichidare*
- 4. *Fara identificare in evidentele fiscale ale Ministerului de Finante*

Urmare analizei efectuate asupra beneficiarilor, organele de inspectie fiscala au identificat elemente comune care le-a determinat sa aprecieze ca SC X SRL a *inregistrat livrari de marfuri intr-un mod fictiv*, cu scopul de a diminua stocul de marfa preluat din anul precedent (pentru a opera o eventuala descarcare de gestiune) la preturi mai mici decat cele practicate in mod real cu consecinta diminuarii veniturilor reale.

Aceasta concluzie este pusa si in seama constatarilor suplimentare precum :

- majoritatea societatilor comerciale inscrise ca beneficiar pe facturile fiscale de livrari inregistrate in evidenta contabila, nu au putut fi identificate nici dupa denumire si nici dupa codul fiscal, ori

- sumele prinse de acestia (clienti in cazul de fata) in raportarile financiare, fie ele semestriale sau anuale cu titlu de cheltuieli (aferente aprovizionarilor de marfa) nu sunt nici macar la nivelul de echivalare a facturilor inregistrate de SC X SRL in jurnalele de vanzari.

Mai mult decat atat, s-a constatat ca valoarea tuturor acestor facturi este putin inferioara valorii de 5000 lei, fapt ce ar justifica inca odata aceasta actiune a societatii ca fiind efectuata exclusiv in vederea descarcarii de gestiune (acoperirii diferentelor de stoc) cu o diminuare reala a veniturilor.

Prin actiunea astfel efectuata (livrari fictive) s-a apreciat ca societatea a urmarit sa-si echilibreze stocurile (faptic si scriptic) si totodata sa evite incalcarea prevederilor art.5 lit.c din OG 15/1996 privind intarirea disciplinei financiar-valutare, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pe cale de consecinta, organul de control a procedat la retratarea acestor tranzactii prin calcularea unui pret mediu al tuturor livrarilor, avand la baza acele livrari care au fost efectuate strict catre institutiile publice pe considerentul ca la acestea s-a practicat un pret real .

Astfel a fost determinat pretul mediu stabilit asupra unitatii de masura (kg) la valorarea de 1.20 lei/kg.

Pe baza tuturor constatarilor efectuate, organul de inspectie fiscala a procedat la aplicarea pretului mediu asupra cantitatilor livrate de unde a rezultat :

- pentru cantitatea livrata in trim I /2006 de X kg si pentru care s-a inregistrat un venit de X lei prin aplicarea pretului mediu de 1.2 lei/kg a rezultat de fapt un venit real de X lei deci cu consecinta stabilirii unei diferente suplimentare de **X lei** (X - X) ;

- pentru cantitatea livrata in trim II /2006 de X kg si pentru care s-a inregistrat un venit de X lei prin aplicarea pretului mediu de 1.2 lei/kg a rezultat de fapt un venit real de X lei deci cu consecinta stabilirii unei diferente suplimentare de **X lei** (X - X) .

Consecinta stabilirii acestor venituri suplimentare s-a materializat in stabilirea pe trimestre a unui debit suplimentar reprezentand impozit pe profit in suma de **X lei** departajat pe trimestre astfel :

- trim I 2006 - $X \times 16\% = X$ lei
- trim II 2006 - $X \times 16\% = X$ lei.

In drept, art.5, lit c) din OG 15/1996 privind întărirea disciplinei financiare menționează :

"Pentru întărirea disciplinei financiare și evitarea evaziunii fiscale, operațiunile de încasări și plăți între persoanele juridice se vor efectua numai prin instrumente de plată fără numerar.

Prin excepție de la prevederile alineatului precedent, persoanele juridice pot efectua plăți în numerar în următoarele cazuri:[...]

c) plăți către persoane juridice în limita unui plafon zilnic maxim de 100.000.000 lei, plățile către o singură persoană juridică fiind admise în limita unui plafon zilnic în suma de 50.000.000 lei. Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către furnizorii de bunuri și servicii, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 50.000.000 lei. Se admit plăți către o singură persoană juridică în limita unui plafon zilnic în numerar în suma de 100.000.000 lei, în cazul plăților către rețelele de magazine de tipul Cash&Carry, care sunt organizate și funcționează în baza legislației în vigoare. Sunt interzise plățile fragmentate în numerar către astfel de magazine, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 100.000.000 lei. "

Justificarea operatorului economic, făcută în acest sens, precum că în conformitate cu domeniul de activitate autorizat (comert cu ridicata) poate desface aceiași marfă la prețuri diferite nu poate fi reținută în favoarea lui, dat fiind faptul că pe documentele de aprovizionare nu s-a identificat marfă de calitate diferite sau prețuri diferite.

Motivația, precum că a practicat " reduceri de preț " pentru a justifica diferența semnificativă de prețuri practicate (asupra aceleiași marfi) nu se poate lua în considerare dat fiind faptul că pentru această acțiune, agentul economic, trebuia să respecte prevederile art.18 din OG 99/2000 privind comercializarea produselor și serviciilor de piață care menționează :

" Potrivit prezentei ordonanțe, prin vânzare de lichidare se înțelege orice vânzare precedată sau însoțită de publicitate și anunțată sub denumirea de "lichidare" și care, printr-o **reducere de prețuri**, are ca efect vânzarea accelerată a totalității sau numai a unei părți din stocul de produse dintr-o structură de vânzare cu amanunțul, în una dintre următoarele situații:

a) încetarea definitivă a activității comerciantului, inclusiv în cazul schimbării proprietarului, chirasului, locatarului sau mandatarului, după caz, care exploatează structura de vânzare, cu excepția cazurilor în care aceasta este vândută, cedată sau închiriată unei persoane juridice administrate de vechiul proprietar (utilizator) sau în care acesta este acționar;

b) încetarea din proprie inițiativă a activității comerciantului în structura de vânzare respectivă sau ca urmare a anulării contractului de închiriere, locație sau mandat, în baza unei hotărâri judecătorești rămase definitive sau în baza unei hotărâri judecătorești de evacuare silită;

c) întreruperea activității comerciale sezoniere pentru o perioadă de cel puțin 5 luni după terminarea operațiunilor de lichidare;

d) schimbarea profilului structurii de vânzare, suspendarea sau înlocuirea unei activitati comerciale desfurate în acea structura;

e) modificarea conditiilor de exploatare a suprafetei de vânzare, daca lucrurile de transformare si amenajare depasesc 30 de zile si sunt efectuate în interiorul acesteia, structura de vânzare fiind închisa în toata aceasta perioada, sau modificarea conditiilor de exercitare a activitatii în cazul încheierii ori anularii unui contract de distributie având o clauza de aprovizionare exclusiva;

f) vânzarea stocului de produse de catre mostenitorii legali ai comerciantului defunct;

g) deteriorarea grava, din cauza unor calamiti sau acte de vandalism, a unei parti sau, dupa caz, a întregului stoc de produse, exclusiv cele alimentare. "

Din extrasul de lege prezentat mai sus se retine ca in vederea aplicarii reducerilor de pret, comerciantul trebuie sa se regaseasca in anumite situatii economice sau sa indeplineasca anumite cerinte printre care încetarea definitiva a activitatii, încetarea din proprie initiativa a activitatii comerciantului în structura de vânzare respectiva sau ca urmare a anularii contractului de închiriere, întreruperea activitatii comerciale sezoniere pentru o perioada de cel puțin 5 luni dupa terminarea operatiunilor de lichidare, schimbarea profilului structurii de vânzare precum si deteriorarea grava, din cauza unor calamiti sau acte de vandalism, a unei parti sau, dupa caz, a întregului stoc de produse, exclusiv cele alimentare.

Astfel cum s-a constatat si mentionat in raportul de inspectie fiscala, agentul economic verificat nu s-a pozitionat in nici una din situatiile prevazute de legiuitor, ci pur si simplu a determinat valoarea de vanzare in functie de stocul existent incat sa rezulte o egalitate de stocuri (intre cel faptic si cel scriptic), cu consecinta diminuarii veniturilor reale .

In ceea ce priveste, retratarea tranzactiilor efectuate de agentul economic cu scopul determinarii reale a continutului economic al acestora sunt aplicabile prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, art.11 alin(1) referitoare la anumite prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal in care se arata :

" (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în întelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia în considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

Ca atare, in vederea reconsiderarii veniturilor in speta a fost aplicata metoda **compararii preturilor**, metoda aplicata in vederea determinarii valorilor reale, prevazuta de HG 44/2004 privind normele de aplicarea a Legii 571/2003 care precizeaza :

" 25. Metoda compararii preturilor

Determinarea pretului de piata are la baza comparatia pretului tranzactiei analizate cu preturile practicate de alte entitati independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile. [...]"

Potrivit acestei metode, pretul de piata al tranzactiei este determinat prin compararea pretului de vânzare al marfurilor si serviciilor identice sau similare, vândute în cantitatii comparabile, cu pretul de vânzare al marfurilor si al serviciilor supuse evaluarii.

Cum in cazul analizat cantitatile nu sunt comparabile, se utilizeaza pretul de vânzare pentru marfurile si serviciile identice sau similare, vândute în cantitatii diferite.

Pentru aceasta, pretul de vânzare a fost corectat cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

Retinând situația de fapt prezentată, organul de control a procedat la retratarea acestor tranzacții prin calcularea unui pret mediu al tuturor livrărilor, având la baza acele livrări care au fost efectuate strict către instituțiile publice pe considerentul că la acestea s-a practicat un pret real.

Astfel dacă se are în vedere principiul de bază al determinării profitului impozabil, așa cum este stipulat de dispozițiile art.19 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, unde se menționează că acesta se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea profitului impozabil prin reconsiderarea veniturilor aferente acestor tranzacții.

Potrivit acestui principiu, a fost stabilită o bază impozabilă suplimentară de X lei, rezultanta a setului de facturi a cărui analiză s-a efectuat la punctul 1, și la care corespunde un impozit pe profit suplimentar în suma de XX lei.

In concluzie, față de situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației rețin că în mod corect au fost reconsiderate veniturile aferente facturilor de livrare emise de petenta către societăți care, odată, eludează legea fiscală, în sensul că acestea se regăsesc ori în situații de închidere comercială (radiere), ori nu au fost identificate după elementele definitorii (cod fiscal sau denumire) și cu care aceasta a realizat activități comerciale iar în alta ordine de idei pentru care a emis facturi ce reprezentau cantități mari de marfuri la preturi nejustificate de mici, totul cu scopul vădit de justificare a diferențelor de stocuri (faptic și scriptic).

Astfel în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat veniturile cu suma de X lei cu consecința stabilirii unui **impozit pe profit suplimentar de X lei**, contestația formulată la acest capăt de cerere aparând ca neîntemeiată.

b) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în suma de X lei.

Cauza supusă soluționării este dacă SC X SRL datorează impozitul pe profit în suma de X lei stabilit suplimentar în condițiile în care aceasta a efectuat achiziții de marfuri (produse agricole) de la producători individuali care nu au putut fi identificați în evidențele localității de domiciliu.

In fapt,

În anul 2006, societatea a efectuat aprovizionări de marfuri (produse agricole) de la producători individuali pe baza de borderouri de achiziții, contribuabili situați în comuna X, Județul Dambovită.

În vederea identificării acestora și certificarea cantităților livrate, organele de inspecție fiscală au solicitat efectuarea de control încrucișat, urmare cărora doi producători XX și XY nu au putut fi identificați, întrucât nu figurează în evidențele de stare civilă a localității.

Din însumarea borderourilor de achiziții, cu acești furnizori (producători) neidentificați a rezultat valoarea de **X lei**, după cum urmează: - BA X /2006 pentru valoarea de X lei; -BA X/2006 pentru valoarea de X lei; -BA X/ ..2006 pentru valoarea de X lei; -BA X/ ...2006 pentru valoarea de X lei; -BA X/2006 pentru valoarea de X lei; -BA FN / FD pentru valoarea de X lei.

Motivatia avuta in vedere de agentul economic referitoare la elementele inscrise in documente ca identificatoare a celor doua persoane a fost ca informatiile completate in borderourile de achizitii sunt culese in mod verbal de la respectivii producatori si transpuse ulterior pe formularul tipizat

In consecinta, s-a considerat ca prin nerespectarea OMFP 1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, borderourile de achizitii intocmite pentru persoanele nominalizate mai sus, nu se constituie ca document justificativ pentru valoarea de X lei, pe motivatia **ca au fost omise** intentionat elementele de identificare a persoanelor, **cu scopul de a ascunde inexistenta acestora**.

Astfel, organele de inspectie fiscala au apreciat ca operatorul economic a majorat cheltuielile deductibile, in mod nejustificat, cu suma de X lei, cu consecinta diminuarii impozitului pe profit cu suma de **X lei** ($X \times 16\%$).

In drept, sunt aplicabile prevederile Art.21, alin 1 si alin 4, lit f) si lit. r) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care mentioneaza:

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

" (4) Urmatoarele cheltuieli *nu sunt deductibile*:[...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune, dupa caz, potrivit normelor;

r) cheltuielile înregistrate în evidenta contabila, care au la baza un document emis de un contribuabil inactiv al carui certificat de înregistrare fiscala a fost suspendat în baza Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala."

Legea nr.82/1991 a contabilitatii stipuleaza la art.6, alin.1) si alin.2) urmatoarele:

" (1) **Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**"

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au înregistrat în contabilitate, dup caz"

În atare situație, referitor la operațiunile economice înscrise în documentele justificative și înregistrate în evidența contabilă, pct.2.3 din Ordinul 1752/2005 aplicabil cu 01.01.2006 valabil pana in octombrie 2009 abrogat prin Ordinul 3055/2009, aplicabil cu 01.01.2010 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, precizează :

"2.3 Potrivit prevederilor art. 6 alin. 2 din Legea contabilitii nr. 82/1991, republicată, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, precum și a celorlalte prevederi legale privind întocmirea și utilizarea formularelor comune și a celor cu regim special utilizate în activitatea financiară și contabilă *1), **orice operațiune economică efectuată se consemnează într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

Raportat la legea fiscala, în ceea ce privește impozitul pe profit, se retine ca *nu sunt deductibile la determinarea profitului impozabil cheltuielile înregistrate în*

contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării în gestiune.

Raportat la dispozitiile legii contabilitatii, se reține că orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

În consecință, înregistrarea de cheltuieli în baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ prin care nu se poate face dovada efectuării de operațiuni economice, nu da drept de deducere al acestora la calculul profitului impozabil.

Legislatia ce arata conditiile obligatorii pe care trebuie sa le indeplineasca un document ca sa fie admis ca si document justificativ, in speta de fata a borderourilor de achizitii, documente ce au stat la baza majorarii cheltuielilor aceste aspecte sunt reglementate de Ordinul Nr.1850 din 14 decembrie 2004 privind registrele si formularele financiar-contabile in anexa 1 litera A, punctul 2 astfel :

" 2. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea si, dupa caz, sediul unitatii care întocmeste documentul;
- numarul documentului si data întocmirii acestuia;
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (când este cazul);
- continutul operatiunii economico-financiare si, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;
- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuii de control financiar preventiv si ale persoanelor în drept sa aprobe operatiunile respective, dup caz ;
- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor efectuate.

Astfel, fata de documentele existente la dosarul cauzei organele de solutionare constata o serie de inadvertente in modul de completare a borderourilor de achizitii, in sensul ca asa cum a precizat si organul de verificare, pentru a putea fi considerat document justificativ, actele contabile trebuie sa cuprinda o serie de elemente, elemente care au lipsit actelor de fond analizate si ulterior, asa cum s-a demonstrat, au fost considerate nejustificative la deducerea cheltuielilor.

Scopul, asa cum a precizat si organul de verificare, a fost de diminuare fortata a veniturilor prin includerea pe cheltuieli a unor cheltuieli fictive sau cel puțin desfasurate cu parteneri fictivi, avand in vedere raspunsul Consiliului Local al comunei X, jud.Dambovita , prin care se face cunoscut ca cele doua persoane nu figureaza in actele de stare civila a localitatii mentionate - astfel cum au fost inregistrate in documentele contabile.

In contrapartida, vis-a-vis de acest aspect petenta precizeaza in contestatie *"acestia confirmand faptul ca operatiunile consemnate in cuprinsul acestora sunt reale "* dar fara a documenta afirmatia mentionata, in sensul depunerii in completarea actiunii, a unor acte doveditoare sau mai mult a unor declaratii pe propria raspundere luata de la furnizorii-persoane fizice considerati de organul de verificare ca inexistenti.

Fata de cele de mai sus, se retine ca orice operatiune economica efectuata se consemneaza intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, cu conditia ca acesta sa contina cel putin urmatoarele elemente principale :

- denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul,
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii,
- **date de identificare concrete (CUI,CNP), precum si alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.** etc.

In plus fata de cele aratate anterior, petenta avea posibilitatea completarii probatoriului cu documentele de plata aferente acestor borderouri de achizitie, respectiv cu dispozitiile de plata aferente, emise de serviciul contabilitate, cu precizarea ca pe versoul acestora s-ar fi regasit multiple alte date iar pe langa numele si prenumele beneficiarului s-ar identifica si seria si numarul actului de identitate, data platii precum si semnaturile de primire/ plata a contravalorii marfurilor astfel achizitionate.

Dar asa cum s-a consemnat in raportul de inspectie fiscala, semnaturile ce s-au regasit pe aceste borderouri, prin comparatie, s-a constatat o asemanare lizibila intre toate acestea cu toate ca persoanele in cauza sunt diferite.

In concluzie, față de situația de fapt și de drept prezentată, organele de soluționare a contestației retin că în mod corect nu s-a acordat drept de deducere a cheltuielilor înregistrate de petentă cu achizitii de marfuri în suma de **X lei** înregistrate pe baza unor borderouri de achizitii care nu reprezintă documente justificative, cu consecință stabilirii unui impozit pe profit suplimentar de **X lei** pentru perioada 2006, contestația formulată la acest capat de cerere aparand ca neintemeiata.

Urmare a celor precizate la punctele a si b, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de **X lei** ($X + X + X$) cu consecința stabilirii unui debit suplimentar in suma de **X lei** ($X + X + X$) reprezentand impozit pe profit.

Având în vedere situația de fapt și de drept prezentată, se reține că organele de control în mod legal au stabilit ca datorată în sarcina SC X SRL din Rm.Valcea diferența suplimentară de impozit pe profit în sumă de **X lei (X + X)**, susținerea petentei apărând ca neîntemeiate .

3) În ceea ce privește accesoriile în sumă totală de X lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumade X lei, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care potrivit considerentelor retinute anterior debitul care le-a generat este corect stabilit in sarcina SC X SRL Rm.Valcea conform principiului de drept “accessorium sequitur principale**” .**

În consecință, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul în sumă de **X lei** ($X + X + X$) reprezentând impozit pe profit suplimentar, pe cale de consecință se reține că aceasta datorează și accesoriile în sumă totală de **X lei** aferente debitelor care le-a generat, asupra carora organele de solutionare se vor pronunța in mod corespunzator.

Având în vedere considerentele reținute mai sus și în temeiul art. 206 alin.1 lit. c) și d), art.209 alin.(1) lit.a), art.211 și art.216 alin.(1) din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep. la 31.07.2007 se:

DECIDE

Respingerea in totalitate a contestației formulata de **SC X SRL**, ca neintemeiata pentru suma de **X lei** reprezentand impozit pe profit in suma de **X lei** si accesorii aferente in suma de **X lei**.

Decizia este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul Vâlcea.

DIRECTOR EXECUTIV,