



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V**



Str. Ștefan cel Mare, nr. 56, V, jud. V  
Tel: 0235315297, 023531xxx43/429, Fax: +0235317067  
e-mail: [admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro](mailto:admin.vsvsjudx01.vs@mfinante.ro)

**DECIZIA nr. 171/2012**  
privind soluționarea contestației formulate de  
II-SP, CIF: xxx,  
înregistrată la D.G.F.P. V sub nr. xxx/2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul D.G.F.P. V, cu adresa nr. xxx/2012, înregistrată la registratura generală sub nr. xxx/2012, cu privire la contestația formulată de II-SP, CIF: xxx, cu sediul social în localitatea xxx, comuna xxx, județul V, prin reprezentantul său legal SP, CNP:xxx, și înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. xxx/2012.

Contestația a fost formulată împotriva:

1. Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/2012, întocmit de A.I.F. V – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice;
2. Deciziei de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 cu nr. xxx/2012;
3. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu nr. xxx/2012.

Contestația are ca obiect suma totală de xxx lei, reprezentând:

- impozit pe venit: xxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere: xxx lei;
- penalități de întârziere: xxx lei;
- taxă pe valoarea adăugată: xxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere: xxx lei;
- penalități de întârziere: xxx lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare nr. xxx/2012, întocmit de inspectorii din cadrul Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Fizice și aprobat de conducerea A.I.F. din cadrul D.G.F.P. V, în care se specifică faptul că s-a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul V plângerea penală nr. xxx/2012 formulată împotriva numitului SP, reprezentant al II-SP, CIF: xxx, CNP: xxx, pentru prejudiciul total de xxx lei reprezentând impozit pe venit suplimentar de plată pentru anul 2010 în valoare de xxx lei și accesorii aferente în sumă de xxx lei, obligații fiscale stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 cu nr. xxx/2012 contestată de II-SP.

Constatând ca în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală a finanțelor publice V, prin Compartimentul soluționarea contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de II-SP prin reprezentantul legal SP.

I. II-SP cu sediul în localitatea xxx, comuna xxx, județul V, prin reprezentantul său legal, în baza O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formulează contestație împotriva:

1. Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/2012, întocmit de A.I.F. V – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice;

2. Deciziei de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 cu nr. xxx/2012;

3. Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru perioada 01.03.2011 – 30.03.2012 cu nr. xxx/2012.

În fapt, în perioada 25.07.2012 – 28.09.2012 II-SP a făcut obiectul unei inspecții fiscale, verificându-se :

- legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale;
- corectitatea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale;
- respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile;
- verificarea sau stabilirea bazelor de impunere;
- stabilirea diferențelor și obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora pentru perioada 01.11.2009 - 31.12.2011, ocazie cu care s-a stabilit în sarcina contribuabilului obligația de plată a sumei de xxx lei, reprezentând:

- impozit pe venit: xxx lei;

- accesorii aferente impozitului pe venit: xxx lei majorări și xxx lei penalități;

- TVA: xxx lei;

- accesorii aferente TVA: xxx lei majorări și xxx lei penalități.

În susținerea contestației, II-SP invocă o serie de argumente, care, precizează petenta, o îndreptățesc a considera drept nelegale și netemeinice actele administrativ fiscale emise în urma controlului efectuat.

#### IMPOZITUL PE VENIT

##### I. Anul 2010

1. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de xxx lei

Conform declarației anuale de venit II-SP a realizat în anul 2010 venit brut în valoarea de xxx lei, cheltuieli în valoarea de xxx lei, rezultând venit net în valoarea de xxx lei.

Petenta face precizarea că în viziunea organului de control suma de xxx lei (compusă din xxx lei + xxx lei + xxx lei) reprezintă o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal, considerând că:

a) Suma de xxx lei reprezentând contravaloarea FF nr. xxx/2010 emisă de SC xxx SRL nu poate fi luată în calcul atât timp cât devizul a fost emis pentru SC SC SRL (proprietarul utilajului), existând astfel "intenția vădită de a fi cheltuită pe I.I. SP".

În conținutul contestației, petenta menționează că aprecierea organului de control nu este doar subiectivă ci și nelegală, atât timp cât devizul reprezintă doar un act informativ cu privire la costul total al operațiunilor ce se impun a se efectua la utilajul clientului, **factura fiscală fiind acel document fiscal ce atestă efectuarea/prestarea unui serviciu/data la care a fost efectuată/denumirea beneficiarului serviciului (cf. art. 155 Cod de procedură fiscală).**

Existența unui deviz prealabil efectuării reparației emis pe numele proprietarului nu poate avea înrâurire din punct de vedere fiscal asupra realității operațiunii efectuate de către I.I. Sârbu Paraschiv, atât timp cât:

- lucrările de reparații s-au efectuat în cursul lunii martie 2010 (dată la care era în ființă contractul de comodat);

- contravaloarea lucrărilor de reparație a fost achitată de către comodatar I.I. SP;

- potrivit **art. 7 litera d) din contractul de comodat**, comodatarul are obligația de a suporta integral cheltuielile necesare folosinței autovehiculului și menținerii lui în starea în care a fost preluat.

Deși organul de control consideră această cheltuială drept nedeductibilă:

-nu indică acel temei de drept (text de lege) care să vină în susținerea aprecierii sale;

-ba mai mult înțelege să nesocotească un act juridic sub semnătură privată (contractul de comodat încheiat la 15.01.2010 cu o perioadă de valabilitate de 1 an) ce reprezintă voința părților contractante, *lipsindu-l în mod arbitrar de efecte juridice*, încălcând astfel principii de drept material și aducând atingere securității circuitului civil.

Atât timp cât în luna decembrie 2009 proprietarul utilajului nu a făcut altceva decât să solicite cu titlu informativ de la SC xxx SRL eliberarea unui deviz cu privire la costul total al pieselor și al manoperei aferente, *nu înseamnă că acesta trebuia să suporte o cheltuială efectuată la mai bine de trei luni*, mai ales că:

- încă din ianuarie 2010 utilajul era folosit de comodatari (II SP) –an fiscal în care acesta a realizat de altfel un venit brut de xxx lei;

- există un contract de comodat încheiat încă din luna ianuarie 2011 potrivit căruia toate cheltuielile efectuate cu reparația utilajului cad în sarcina comodatariului.

Astfel, reprezentantul legal al comodatariului nu a făcut altceva decât să invedereze prestatorului existența unui atare contract de comodat, beneficiarul fiind II SP, cel care de altfel a și efectuat plata.

Ori, simpla apreciere a organului de control cum că “reiese intenția vădită de a fi cheltuită pe II SP” nesuținută de dispoziții legislative, nu poate avea înrâurire asupra situației fiscale a contribuabilului I.I., mai ales că acesta a realizat un venit brut considerabil în anul 2010 (de xxx lei) astfel încât, fără putință de tăgadă utilajul a necesitat multiple reparații, precizează petenta.

b) **Sumele de xxx lei și xxx lei** reprezentând contravaloare piese achiziționate potrivit documentelor fiscale (facturi fiscale și chitanțe) de la xxx SRL și SC TA SRL nu ar avea la bază operațiuni reale întrucât:

- nu sunt acte de însoțire/transport al pieselor de schimb prin curierat sau cheltuieli efectuate cu transportul de către beneficiar;

- nu s-au prezentat documente din care să rezulte cu cine a efectuat reparațiile la utilaje sau de garanție;

- nu s-a prezentat un deviz de lucrări în anul 2010 pentru reparațiile efectuate;

- nu există o evidență pentru care din cele două utilaje s-a efectuat schimbul de piese în anul 2010, dar fără a indica acele texte de lege ce obligă contribuabilul să dețină astfel de documente, precizează petenta.

Ori, simpla apreciere a organului de control nu poate sta la baza sancționării contribuabilului atât timp cât nu avem un text de lege care să-l sancționeze pe acesta în situația dată, încălcându-se astfel principiul legalității precum și principiul potrivit căruia unde legea nu distinge nici interpretul nu trebuie să distingă – *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*.

II-SP consideră nelegale și netemeinice aceste aprecieri:

- atât timp cât documentele solicitate ar fi implicat noi cheltuieli deductibile ce ar fi dus la micșorarea bazei de impozitare (de ex. Cheltuieli de curierat/de transport, cheltuieli efectuate cu reparațiile). Ori, nu s-a luat în calcul o reparație a utilajului în regie proprie, tocmai pentru a nu se efectua alte cheltuieli, mai ales dacă avem în vedere costul ridicat al pieselor;

- atât timp cât se face trimitere la “o lipsă a unei evidențe din care să rezulte pentru care din cele două utilaje s-au efectuat reparațiile” **deși** așa cum rezultă fără putință de tăgadă din contractul de comodat încheiat în data de ...2010 II SP a folosit în anul 2010 doar un singur buldoexcavator proprietatea SC SC SRL.

În contextul în care organul de control, în mod eronat, reține anumite aspecte, doar în speranța că va insufla o aparență de veridicitate, contestatoarea susține că se impune a considera această sumă drept o cheltuială deductibilă.

Organul de control nu ține cont de faptul că un utilaj nu funcționează non-stop, doar pentru a realiza venituri impozabile (a se vedea că în anul 2010 a realizat un venit brut de xxx lei) ci trebuie să fie și întreținut/reparat.

II-SP precizează că dacă ar admite o atare interpretare ar însemna că toți cei ce dețin autovehicule să le utilizeze în mod continuu, fără a mai trece pe la service.

## 2. Accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2010

Pentru diferența constatată la impozitul pe venit pentru anul 2010 organul de control a calculat:

- majorări de întârziere în cuantum de xxx lei;
- penalități de întârziere în cuantum de xxx lei.

În contextul în care, în mod nelegal și netemeinic s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar, petenta solicită să se dea eficiență principiului potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului – *accessorium sequitur principale* - urmând să fie exonerată de la plata acestor accesorii în măsura exonerării de la plata debitului principal.

### II Anul 2011

În data de ....2011 II-SP achiziționează un buldoexcavator (second-hand) din Italia, cu care nu înțelege să se scadă pe cheltuieli și nici nu-l amortizează în cadrul I.I., însă la data de ....2011, în baza unui contract de comodat îl dă spre folosință gratuită către SC SC SRL V, până la data de ....2011.

#### 1. Referitor la impozitul pe venit – se stabilește suplimentar suma de xxx lei.

a) În viziunea organului de control, în mod eronat II-SP se scade cu o sumă totală de xxx lei reprezentând contravaloare piese de schimb și combustibil deși ar trebui să se scadă doar cu suma de xxx lei, diferența de xxx lei reprezentând o cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

Petenta precizează că în mod netemeinic și nelegal organul de control apreciază că suma de xxx lei reprezentând contravaloare piese de schimb și combustibil nu constituie o cheltuială deductibilă:

- atât timp cât nu a realizat venituri în această perioadă, **dar fără a avea în vedere că acest utilaj a fost achiziționat în regim second-hand** (impunându-se astfel aducerea lui în stare de funcționare) și nu a fost NOU, așa cum reține organul de control (a se vedea factura fiscală de achiziție în care se menționează că acesta datează din 2004);

- atât timp cât utilajul ar fi consumat doar xxx litri motorină în loc de xxx litri cu cât s-a scăzut contribuabilul pentru realizarea venitului de xxx lei (FFxxx/2011) calculând în mod nelegal un consum de 8 l/h **deși un atare utilaj nu poate avea un consum atât de mic**, în realitate utilajul având un consum mai mare.

**Organul de control stabilește un atare consum după o proprie apreciere, fără să solicite unor organe de specialitate stabilirea consumului real.**

**Mai mult, nu s-a luat în calcul consumul de motorină efectuat pe parcursul deplasării înspre și dinspre client sau acel consum efectuat pe parcursul funcționării în gol (de exemplu atunci când nu se lucrează din cauza faptului că se așteaptă autocamionul pentru a fi încărcat, etc.).**

În atare condiții aprecierea este arbitrară.

b) Organul de control în mod arbitrar retratează tranzacția – contractul de comodat încheiat în data de ....2012 cu SC SC SRL și include în categoria venitului brut un venit în cuantum de xxx lei ce ar reprezenta contravaloare chirie.

Petenta consideră că o atare retractare încalcă voința reală a părților (care au înțeles ca folosința să fie gratuită) precum și principiul de drept al libertății de a contracta mai ales că II-SP nu a înțeles să se scadă pe cheltuieli cu mijlocul fix achiziționat și nici nu s-a amortizat cu acesta (aspect reținut și de către inspectorul fiscal la fila 2 din raportul de inspecție fiscală).

Astfel, nu se poate aprecia că prin această tranzacție s-a dorit ajustarea venitului impozabil și evidențierea unor cheltuieli mai mari care să ducă la diminuarea bazei impozabile.

Totodată petenta menționează faptul că în perioada contractului de comodat SC SC SRL a realizat venituri impozabile pentru care a plătit toate taxele și impozitele la bugetul de stat.

## 2. Accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru 2011

Pentru diferența constatată la impozitul pe venit pentru anul 2011 organul de control a calculat:

- majorări de întârziere în cuantum de xxx lei;
- penalități de întârziere în cuantum de xxx lei.

În contextul în care, în mod nelegal și netemeinic s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar, petenta solicită să se dea eficiență principiului potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului – *accessorium sequitur principale* - urmând să fie exonerată de la plata acestor accesorii în măsura exonerării de la plata debitului principal.

### TVA

#### I. Anul 2010 + 2011

Contribuabilul devine plătitor de taxă pe valoarea adăugată ca urmare a depășirii plafonului reglementat de dispozițiile fiscale, realizând un venit brut de xxx lei, însă se înscrie ca plătitor de TVA în data de ...2011, cu o întârziere de 3 luni, *dar totuși aduce la zi situația fiscală a TVA-ului.*

Raportat la toate considerentele expuse anterior, II-SP apreciază că în mod eronat organul de control a calculat în plus TVA de xxx lei astfel:

- diminuând TVA deductibil cu xxx lei (ca urmare a micșorării cheltuielilor deductibile);
- diminuând TVA colectat cu xxx lei (majorând veniturile stabilite prin estimare).

#### II. Accesorii TVA

Pentru diferența constatată la TVA pentru anii 2010 și 2011 organul de control a calculat:

- majorări de întârziere în cuantum de xxx lei;
- penalități de întârziere în cuantum de xxx lei.

În contextul în care, în mod nelegal și netemeinic s-a stabilit TVA suplimentară, petenta solicită să se dea eficiență principiului potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului – *accessorium sequitur principale* - urmând să fie exonerată de la plata acestor accesorii în măsura exonerării de la plata debitului principal.

Pe cale de consecință, II-SP solicită admiterea contestației, anularea:

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 cu nr. xxx/2012;

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată pentru perioada 01.03.2011 – 30.03.2012 cu nr. xxx/2012 și exonerarea de la plata sumei de xxx lei stabilită prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/2012, cu titlu de:

- impozit pe venit: xxx lei;
- accesorii aferente impozitului pe venit: xxx lei majorări și xxx lei penalități;
- TVA: xxx lei;
- accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată: xxx lei majorări și xxx lei penalități de întârziere.

II. Urmare inspecției fiscale generale efectuată la II-SP, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice V au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 cu nr. xxx/2012 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu nr. xxx/2012.

Astfel, după cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/2012, constatările organelor de inspecție fiscală au fost următoarele:

**Impozitul pe veniturile din activități independente**

Perioada verificată: 01.11.2009 – 31.12.2011

Pentru perioada supusă controlului s-a verificat evidențierea veniturilor realizate și totodată s-au verificat documentele de cheltuieli, încadrarea acestora în prevederile legale, precum și modul de completare a declarațiilor speciale și de venit anuale.

Conform evidenței pe plătitor de la AFPM V au fost stabilite plăți anticipate prin DIPA astfel:

	Anul 2009	Anul 2010	Anul 2011
Nr. DIPA	xx	xxx	xxx
Data emiterii	2009	2010	2011
Impozitul anticipat	xxx	xxx	xxx
Impozitul achitat	xxx	xxx	xxx

Deciziile de impunere privind plățile anticipate au fost emise pe baza declarațiilor estimate din activități independente atunci când a fost cazul, sau pe baza rezultatelor din anii precedenți conform declarațiilor speciale privind veniturile din activități independente.

În perioada verificată s-a constatat că au fost respectate prevederile privind stabilirea obligațiilor și plăților anticipate cu titlu de impozit.

La sfârșitul fiecărui an agentul economic a depus la termenele legale declarații speciale privind veniturile din activități independente, declarații de venit global și declarații anuale de venit.

În urma depunerii declarațiilor de venit global și a declarațiilor de venit de către contribuabil, s-au prelucrat deciziile de impunere anuale, după cum urmează:

	Anul 2009	Anul 2010	Anul 2011
Nr. decizie	xxx	xxx	xxx
Venitul net din profesii libere	xxx	xxx	xxx
Total venit anual global	xxx	xxx	xxx
Deduceri personale acordate	xxx	xxx	xxx
Venitul anual global impozabil	xxx	xxx	xxx
Impozitul pe venit anual	xxx	xxx	xxx
Obligații stabilite plăți anticipate	xxx	xxx	xxx
Diferențe de regularizat +/-	xxx	xxx	xxx

**La venituri brute:** s-a procedat la verificarea realității declarațiilor fiscale, în corelație cu datele din evidența contribuabilului (extrase de cont, chitanțe, facturi, înregistrări din registrul jurnal de încasări și plăți, registrul de casă, note contabile), determinarea tuturor operațiunilor impozabile, identificarea faptică a surselor generatoare de venit, verificarea înregistrării tuturor veniturilor aferente activității desfășurate, verificarea documentelor cu regim special pretipărite și a celor cu care au fost achiziționate (facturi utilizate, chitanțiere, registrul unic de control, fișe de magazie a formularelor cu regim special și anulările celor neutilizate).

La cheltuieli nedeductibile: s-a verificat corectitudinea încadrării cheltuielilor deductibile, înregistrarea cheltuielilor aferente obținerii veniturilor precum și tratamentul fiscal al acestora; totodată s-a verificat dacă au fost înregistrate pe bază de documente legale, justificative, în ordinea cronologică a efectuării lor.

S-au constatat următoarele:

**Pentru anul 2009** nu rezultă diferențe la venituri și cheltuieli.

**Pentru anul 2010**

Denumirea Indicator	Sume înreg. de ag. ec. în RJIP (lei) și în D200	Sume stabilite de inspecția fiscală (lei)	Diferență (lei)
Venit brut	xxx	xxx	xxx

Cheltuieli deductibile	xxx	xxx	xxx
Venit net	xxx	xxx	xxx

Nu s-au constatat diferențe la capitolul venituri, iar la capitolul cheltuieli s-a constatat o diferență în sumă de xxx lei:

SC xxx SRL cu sediul în satul xxxx, comuna xxx, Șos. xxx, nr. xxx, corp xxx, camera xxx, județul xxx, CIF: xxx eliberează factura nr. xxx/2010 în valoare de xxx lei inclusiv TVA (manoperă, transport, piese de schimb) care este înregistrată în evidența I.I. S-a solicitat de la contribuabil devizul de lucrări pentru a se verifica în numele cui a fost efectuată reparația la utilaj. În urma verificării devizului (seria DEV C nr. xxx/2009) trimis de SC xxx rezultă că devizul a fost făcut pentru SC SC SRL cu CIF: xxx (anexă în copie la RIF) în data de ....2009, dată la care nu era încheiat contract de comodat cu SC SC SRL.

Prin urmare această cheltuială nu este deductibilă pentru II-SP pentru anul 2010.

În timpul inspecției fiscale s-a constatat că II-SP a înregistrat facturi fiscale/chitanțe de plată privind achiziționarea de piese de schimb pentru reparația a 2 (două) buldoexcavatoare luate în comodat de la SC SC SRL xxx de la diferiți furnizori și există suspiciunea că în numele agentului economic, respectiv II-SP, au fost emise facturi fiscale care nu au la bază operațiuni reale.

Examinând documentele aflate în dosarele de evidență contabilă prezentate de contribuabil, echipa de inspecție fiscală a constatat că majoritatea facturilor cu aprovizionarea de piese de schimb provin de la diverse firme, respectiv SC TA SRL, CIF:xxx și SC xxx SRL, sector xxx, xxx, CIF: xxx.

În urma relațiilor luate de la xxx Cabinet Individual de Insolvență, CIF: xxx, cu sediul în xxx, str. B-dul xxx, nr. xxx, bl. xxx, xxx, prin avocat xxx în calitate de administrator judiciar al SC xxx SRL, CIF: xxx, cu sediul în sat xxx, comuna xxx, Corp Clădire xxx, județul xxx, desemnat de judecătorul sindic conform sentinței comerciale xxx/x/2010 pronunțată de Tribunalul xxx, Secția II Civilă Faliment, în dosarul xxx/xxx/2009 urmare a primirii în data de 2012 a solicitării de control încrucișat cu nr. xxx/2012 comunică următoarele: SC xxx SRL cu sediul în sat xxx, comuna xxx, Corp Clădire xxx, județul xxx, CIF: xxx a intrat în procedură de insolvență în data de 2010 prin sentința comercială xxx/x/2010 pronunțată de Tribunalul xxx, Secția II Civilă Faliment în dosarul xxx/xxx/2009, în consecință SC xxx SRL xxx nu avea voie să emită facturi fiscale.

Tabel cu facturi pentru care există suspiciuni că nu sunt tranzacții reale:

De la SC xxx SRL xxx, CIF: xxx un număr de 5 (cinci) facturi în valoare de xxx lei:

- xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010.

La facturile enumerate mai jos se observă că numerele de la facturi sunt consecutive, cu datarea apropiată atât la facturi cât și la chitanțe, iar comenzile pentru piesele de schimb au fost date la câteva zile la SC xxx SRL, sector xxx xxx (nu sunt acte de însoțire/transport a pieselor de schimb) ceea ce duce la suspiciunea că în numele II-SP au fost emise facturi fiscale care nu au la bază operațiuni reale și drept urmare nu este cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal.

Facturi pentru care există suspiciuni că nu sunt tranzacții reale:

De la SC xxx SRL, sector xxx xxx, CIF: xxx s-au eliberat un număr de 13 (treisprezece) facturi în valoare de 61.851,17 lei ex:

- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;

- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/ 2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010.

Se menționează că pentru toate facturile privind piesele de schimb înregistrate în evidența contabilă, contribuabilul nu prezintă documente de garanție a pieselor de schimb, cu cine a efectuat reparațiile la utilajele închiriate, nu prezintă nici un deviz de lucrări în anul 2010 pentru reparațiile efectuate.

Contribuabilul nu prezintă un deviz de cheltuieli, o fișă a cheltuielilor privind combustibilul consumat la fiecare prestare de serviciu pentru deplasările la beneficiar, a curieratului privind transportul pieselor de schimb la utilajul pentru care s-au efectuat reparațiile.

În urma relațiilor verbale luate de la domnul SP s-a constatat faptul că nu are o evidență pentru care utilaj luat în comodat s-a efectuat schimbul de piese achiziționate în anul 2010.

Ca urmare a suspiciunilor privind emiterea de facturi fiscale care nu au la bază operațiuni reale, respectiv pentru 5 (cinci) facturi emise de către SC TA SRL xxx în valoare de xxx lei către I.I.SP din comuna xxx și un număr de 13 (treisprezece) facturi în valoare de xxx lei emise de xxx SRL, sector xxx, xxx către II-SP din comuna xxx se consideră că nu sunt cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

În urma inspecției fiscale s-au considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuieli în sumă totală de xxx lei.

Pentru diferența stabilită la impozitul pe veniturile din activități independente în valoare de xxx lei s-au calculat majorări de întârziere în sumă de xxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxx lei.

#### **Pentru anul 2011**

Conform Registrului jurnal de încasări și plăți și a evidenței contabile, agentul economic a înregistrat un venit net în sumă de minus xxx lei.

Cheltuielile evidențiate și prezentate de contribuabil sunt următoarele:

- factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL V, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând demaror;
- factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL V, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând arbore principal;
- factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL C, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând arbore principal;
- factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL C, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând filtre hidraulice, canistre;
- factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL B (pentru pompă), în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011;
- factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL C, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând filtru;
- combustibil-motorină: xxx litri x 4,24 lei =xxx lei.

Total cheltuieli declarate, fără TVA = xxx lei.

Veniturile evidențiate de contribuabil:

- factura nr. xxx/2011, în valoare de xxx lei, fără TVA (13 ore x xxx lei).

În urma inspecției fiscale s-a constatat faptul că față de venitul net înregistrat de societate în sumă de minus xxx lei a rezultat o diferență de xxx lei, și ca urmare



organul de inspecție fiscală a stabilit venit net aferent anului 2011 în sumă de xxx lei, impozitul pe veniturile din activități independente stabilit suplimentar de plată fiind de xxx lei.

Diferența de venit net provine atât de la venituri cât și de la cheltuieli, astfel:

La venituri, diferența de xxx lei reprezintă venituri estimate întrucât la data de 2012 II-SP a încheiat un contract de comodat fără număr și cu valoare 0 (zero) pentru perioada 06.2011 –11.2011 cu SC SC SRL pentru mijlocul fix achiziționat de II-SP în data de 02.2011 în valoare de xxx lei + xxx lei TVA (beneficiază de taxare inversă/achiziție intracomunitară), tranzacție persoane afiliate fără scop economic.

S-a constatat că pentru perioada 01.2011 –12.2011 II-SP nu a înregistrat venituri, singura factură întocmită de aceasta pentru anul 2011 fiind factura fiscală nr. xxx/2011 cu valoarea de xxx lei fără TVA.

#### La cheltuieli

În timpul inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în valoare de xxx lei, constituite din cheltuieli cu piese de schimb și cheltuieli cu motorina care nu au fost folosite în scopuri economice, realizării de venituri.

Referitor la consumul de motorină, față de cheltuiala înregistrată de contribuabil în sumă de xxx lei, organul de inspecție fiscală a considerat deductibilă din punct de vedere fiscal suma de xxx lei, reprezentând consumul a xxx litri motorină (13 ore x xxx l/oră x 4.24 lei/litru), carburant aferent încasării de xxx lei, diferența de xxx litri, în valoare de xxx lei fiind considerată cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

În ceea ce privește mijlocul fix achiziționat în xxx02.2012 (buldoexcavator nou) în valoare de xxx lei fără TVA, organul de inspecție fiscală a considerat cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal cheltuiala cu amortizarea în sumă de xxx lei, stabilită astfel:

-xxx lei : 72 luni = xxx lei/lună x 12 luni = xxx lei/an;

-xxx lei x 7 luni = xxx lei (06.2011 –12.2011).

Pentru perioada 06.2011 –11.2011 organul de control a estimat veniturile după cum urmează:

-cheltuieli amortizare: xxx lei/lună + xxx lei (câștig 24/25%) = xxx lei x 6 luni = xxx lei;

-venit brut estimat = xxx lei;

-venit brut total = xxx lei (declarat) + xxx lei (estimat) = xxx lei;

-cheltuieli estimate xxx x 7 luni = xxx lei (amortizare calculată IFG) + xxx lei carburant = xxx lei.

Prin urmare, inspecția fiscală a stabilit venit net în valoarea de xxx lei, pentru care a calculat impozit pe veniturile din activități independente suplimentar de plată în sumă de xxx lei cu accesoriile aferente: xxx lei majorări de întârziere și xxx lei dobânzi.

#### **Taxa pe valoarea adăugată**

Documentele verificate au fost:

-actul constitutiv al I.I. din care să rezulte că operațiunile efectuate de contribuabil se încadrează în obiectul de activitate;

-registru jurnal de încasări și plăți;

-facturi fiscale și alte documente specifice, aprobate conform legii, legal întocmite, din care să rezulte taxa pe valoarea adăugată deductibilă sau colectată;

-documentele de plată a contravalorii bunurilor sau serviciilor din care să rezulte taxa pe valoarea adăugată deductibilă;

-deconturile TVA depuse de contribuabil la organul fiscal teritorial;

-documente primare: chitanțe, bonuri fiscale, facturi;

-declarațiile informative D 390, D 394 precum și declarația D 392 A/B – declarația informativă privind livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile efectuate;

-fișa pe plătitor din evidența pe plătitor a AFPM V.

În perioada supusă controlului II-SP a fost plătitor lunar de taxă pe valoarea adăugată.

Conform declarației D200 depusă la A.F.P.M. V rezultă că II-SP a realizat în anul 2010 venit brut în valoare de xxx lei, depășind plafonul TVA (119.000 lei), urmând ca în cursul lunii octombrie 2010 să depună la D.G.F.P. V declarație de mențiuni pentru a se înscrie ca plătitor TVA începând cu 11.2010.

În urma verificării efectuate s-a constatat faptul că II-SP s-a înscris plătitor TVA trei luni mai târziu, respectiv începând cu data de 02.2011.

În perioada 11.2010 – 01.2011 contribuabilul a efectuat încasări (conform facturilor emise) în sumă de xxx lei, situația reglementându-se prin decontul nr. xxx/2011.

a) Taxa pe valoarea adăugată deductibilă

În perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.11.2009 – 30.06.2012, s-au constatat următoarele:

Perioada	Baza de impunere	TVA deductibilă înregistrată de I.I.	Baza de impunere control	TVA deductibilă stab. de control	Diferență bază de impunere	Dif. TVA stabilită suplimentar de control
01.02.2011-31.12.2011	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
01.01.2012-31.03.2012	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
TOTAL	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

Diferența de taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă în valoare de xxx lei stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală provine de la o bază de impunere nedeductibilă în valoare de xxx lei ca urmare a faptului că în anul 2011, cu toate că II-SP are emisă o singură factură, și anume factura nr. xxx/2011 reprezentând prestări servicii în valoare de xxx lei, fără TVA, (13 ore x xxx lei/oră, a înregistrat și declarat cheltuieli deductibile și TVA deductibilă, fără ca aceste cheltuieli să fie efectuate în scopuri economice astfel:

-factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL V, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând demaror;

-factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL V, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând arbore principal;

-factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL C, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând arbore principal;

-factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL C, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând filtre hidraulice, canistre;

-factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL B (pentru pompă), în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011;

-factura nr. xxx/2011 emisă de SC xxx SRL C, în valoare de xxx lei, achitată cu chitanța xxx/2011, reprezentând filtru;

-combustibil-motorină: xxx litri x 4,24 lei =xxx lei.

Total cheltuieli declarate, fără TVA = xxx lei.

În urma analizei deductibilității cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, rezultă următoarele:

-carburant deductibil: din xxx litri în valoare de xxx lei (4.24 lei/litru), numai xxx litri sunt pentru desfășurarea de activități economice și obținerea unui venit de xxx lei + xxx lei TVA, diferența de xxx litri, în valoare de xxx lei fără TVA fiind cheltuielă nedeductibilă.

-cheltuielile cu piesele de schimb nu sunt cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal deoarece nu sunt aferente operațiunilor impozabile întrucât în perioada

01.2011 – 05.2011, II-SP nu a înregistrat nici un venit cu toate că are un utilaj achiziționat în data de 02.2011 din Italia în valoarea de xxx lei fără TVA iar din 06.2011 până la 11.2011 are contract de comodat fără număr, cu valoarea zero cu SC SC SRL, conform căruia toate reparațiile, piesele de schimb sunt suportate de utilizator.

Doar în luna decembrie 2011 II-SP are emisă o factură de prestări servicii pentru 13 ore, în valoarea de xxx lei + xxx lei TVA.

**b) Taxa pe valoarea adăugată colectată**

În perioada supusă inspecției fiscale, respective 01.02.2011 – 12.03.2012 s-au constatat următoarele:

Perioada	Baza de impunere	TVA deductibilă înregistrată de I.I.	Baza de impunere	TVA deductibilă stab. de control	Diferență bază de impunere	Dif. TVA stabilită suplimentar de control
01.02.2011-31.12.2011	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
01.01.2012-31.03.2012	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
<b>TOTAL</b>	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx

Diferența în sumă de xxx lei stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală provine din:

-taxa pe valoarea adăugată în valoare de xxx lei aferentă facturii nr. xxx/2011 la care nu a fost evidențiată TVA în D 300 ( $xxx \text{ lei} \times 24\% = xxx \text{ lei}$ );

- taxa pe valoarea adăugată în valoarea de xxx lei aferentă veniturilor estimate pentru perioada 06.2011 – 11.2011 în valoarea de xxx lei.

Pentru estimarea venitului s-a procedat la estimarea chiriei lunare la nivelul amortizării, adăugându-se un câștig de 24/25 % astfel:

-valoarea de intrare a mijlocului fix:  $xxxx \text{ lei} : 72 \text{ luni} = xxx \text{ lei/lună}$  ;

- $xxx \text{ lei} + 24/25\%$  (cota de câștig) =  $xxx \text{ lei} \times 6 \text{ luni} = xxx \text{ lei}$  venituri estimate pentru perioada 06.2011 – 11.2011;

- $xxx \text{ lei} \times 24\% = xxx \text{ lei}$  taxă pe valoarea adăugată colectată.

În consecință, în urma controlului efectuat a rezultat o diferență suplimentară de TVA stabilită de organul de inspecție fiscală în valoarea de xxx lei și o diferență de TVA de plată în sumă de xxx lei astfel:

	Coform declarație contribuabil	Rezultat în urma controlului	Diferență stabilită în urma controlului
TVA colectată	xxx	xxx	xxx
TVA deductibilă	xxx	xxx	xxx
TVA de plată	xxx	xxx	xxx

Pentru diferența constatată au fost calculate accesorii astfel: xxx lei majorări de întârziere și xxx lei penalități de întârziere.

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

**1. Referitor la suma totală de xxx lei, reprezentând:**

- **impozit pe venit stabilit pentru anul 2010 – xxx lei;**

- **dobânzi – xxx lei;**

- **penalități de întârziere – xxx lei,**

**stabilită în sarcina agentului economic prin Decizia de impunere nr. xxx/2012, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice V prin Compartimentul soluționarea contestațiilor se poate investi cu soluționarea**

**pe fond a cauzei, în condițiile în care Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul D.G.F.P. V a sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul V prin plângerea penală nr. xxx/2012 cu privire la aspectele constatate și consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/2012.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate la capitolul impozitul pe veniturile din activități independente aferent anului 2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V au stabilit prin RIF nr. xxx/2012 următoarele obligații de plată suplimentare la bugetul de stat:

- impozit pe venit – xxx lei;
- dobânzi aferente – xxx lei;
- penalități de întârziere aferente – xxx lei.

Diferența de impozit pe venit aferent anului 2010 în sumă de xxx lei este aferentă cheltuielilor în sumă totală de xxx lei considerate de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Astfel, în timpul inspecției fiscale s-a constatat că II-SP a înregistrat facturi fiscale/chitanțe de plată privind achiziționarea de piese de schimb pentru reparația a 2(două) buldoexcavatoare luate în comodat de la SC SC SRL V de la diferiți furnizori și există suspiciunea că în numele contribuabilului, respectiv II-SP, au fost emise facturi fiscale care nu au la bază operațiuni reale și anume: un număr de 5 (cinci) facturi în valoare de xxx lei de la SC xxx SRL xxx, CIF: xxx:

- xxx/2010, ( xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- xxx/2010, ( xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- xxx/2010, ( xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- xxx/2010, ( xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;

-xxx/2010, (lei), achitată cu chitanța xxx/2010 și un număr de 13 (treisprezece) facturi în valoare de xxx lei de la SC xxx SRL, sector 3 B, CIF: xxx:

- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/ 2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/ 2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (lei), achitată cu chitanța xxx/2010;
- VIKF xxx/2010, (xxx lei), achitată cu chitanța xxx/2010.

Ca urmare a suspiciunilor privind emiterea de facturi fiscale care nu au la bază operațiuni reale, respectiv 5 (cinci) facturi emise de către SC xxx SRL xxx în valoare de xxx lei către I.I.SP din comuna xxx și un număr de 13 (treisprezece) facturi în valoare de xxx lei emise de SC xxx SRL sector xxx B către II-SP din comuna xxx, aceste cheltuieli au fost considerate de către organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, stabilindu-se astfel o diferență la impozitul pe veniturile din activități independente aferent anului 2010 în valoare de xxx lei, pentru care s-au calculat accesorii conform O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel: majorări de întârziere în sumă de xxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxx lei.

Pentru faptele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală consideră că au fost încălcate prevederile art. 9, alin. 1, litera c din Legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare și art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată.

Prin urmare, Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice din cadrul D.G.F.P. V a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul V plângerea penală nr. xxx/2012 formulată împotriva II-SP pentru prejudiciul total de xxx lei reprezentând obligații fiscale stabilite în sarcina petentei prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit nr. xxx/2012, contestată de II-SP

**În drept**, art. 214 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă”.

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, ori a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Totodată, se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Precizăm, de asemenea, că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 alin. (1) lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 214 alin. (1) lit. a după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că “întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin. 2, din Codul de Procedura penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii.”

Cu același prilej, Decizia Curții Constituționale nr. 72 din 28 mai 1996, prin care aceasta a reținut că “nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin.1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”.

De asemenea, prin Decizia nr. 449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că, “pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ”.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept “penalul ține în loc civilul”, consacrat prin art. 19 alin. (2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, Direcția generală a finanțelor publice V prin Compartimentul soluționarea contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care în temeiul art 2xxx alin. (4) din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214”, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de xxx lei, reprezentând:

- impozit pe venit stabilit pentru anul 2010 – xxx lei;
- dobânzi – xxx lei;
- penalități de întârziere – xxx lei,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu”.

Pe cale de consecință contestația urmează a fi suspendată pentru acest capăt de cerere, procedura administrativă fiind reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

**2. Referitor la impozitul pe venit stabilit pentru anul 2011 în sumă de xxx lei, a dobânzilor aferente în sumă de xxx lei și a penalităților de întârziere în valoare de xxx lei stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 nr. xxx/2012, cauza supusă soluționării D.G.F.P. V, prin Compartimentul soluționarea contestațiilor este să se pronunțe dacă aceste sume sunt legal datorate de II-SP.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale generale efectuate la II-SP, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice V au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 cu nr. xxx/2012.

S-a constatat la control faptul că față de venitul net înregistrat de societate în sumă de minus xxx lei, a rezultat o diferență de xxx lei, venitul net aferent anului 2011 fiind în sumă de xxx lei și impozitul pe veniturile din activități independente stabilit de plată în sumă de xxx lei.

Diferența de venit net provine atât de la venituri cât și de la cheltuieli, astfel:

La venituri, diferența provine din veniturile estimate ca urmare a faptului că la data de 06.2012 II-SP a încheiat un contract de comodat fără număr, cu valoare 0 (zero) pentru perioada 06.2011 –11.2011 cu SC SC SRL pentru mijlocul fix achiziționat de II-SP în data de 02.2011 în valoare de xxx lei fără TVA (TVA aferentă în sumă de xxx lei beneficiază de taxare inversă), tranzacție persoane afiliate fără scop economic.

Totodată s-a constatat că pentru perioada 01.2011 – 12.2011 II-SP nu a înregistrat venituri, singura factură întocmită de aceasta pentru anul 2011 fiind factura fiscală nr. 1/2011 cu valoarea de xxx lei fără TVA.

La cheltuieli

În timpul inspecției fiscale s-au stabilit cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în valoare de xxx lei, constituite din cheltuieli cu piese de schimb și motorină care nu au fost efectuate pentru realizarea de venituri impozabile.

Referitor la consumul de motorină, față de cheltuiala înregistrată de contribuabil în sumă de 1.980 lei aferentă consumului a xxx litri, organul de inspecție fiscală a considerat deductibilă din punct de vedere fiscal suma de xxx lei, reprezentând consumul a xxx litri motorină (13 ore x xxx l/oră) x 4.24 lei/litru, diferența de xxx litri, în valoare de xxx lei fiind considerată cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

**În drept**, referitor la estimarea veniturilor sunt aplicabile prevederile art. 11, alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizează:

**” Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

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

[...]

(2) ***În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:***

[...]

***b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;***

[...]”.

Potrivit art. 7\*, punctul 21, litera b) din același act normativ referitor la definirea persoanei afiliate: *”o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:*

[...]

***b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;***

[...]”.

Totodată, pentru estimarea bazei de impunere sunt aplicabile prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

*”(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:*

*a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);*

*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”, coroborat cu punctul 65.1 și 65.2 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:*

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

*a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;*

*b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;*

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

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

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

Referitor la cheltuielile cu piese de schimb și motorină considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal de către organul de inspecție fiscală, sunt aplicabile prevederile art. 48, alin. (1) și alin. (4), litera a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicată care precizează:

”(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă[...];

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente[...]”, coroborate cu punctul 37 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizează următoarele: “Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.”

În speță, pentru perioada 06.2011 – 11.2011, perioadă în care I.I. SP a încheiat contract de comodat **cu valoare ...** cu S.C. SC SRL pentru buldoexcavatorul marca Terna xxx, în valoarea de xxx lei fără TVA, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea veniturilor prin aplicarea metodei cost – plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare.

Se reține că așa cum este precizat atât în Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/2012 cât și în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. xxx/2012, domnul SP este administrator atât la II-SP cât și la S.C. SC S.R.L.

Astfel, organul de inspecție fiscală corect a procedat la estimarea veniturilor, deoarece, conform prevederilor legale menționate în cuprinsul deciziei la stabilirea sumei unui impozit autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, iar în cazul persoanelor afiliate, cum este cazul în speță, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor se folosește cea mai adecvată metodă.

Prin urmare s-a estimat venitul brut pentru perioada 06.2011 – 11.2011 folosindu-se metoda cost-plus, prin considerarea cheltuielilor cu amortizarea mijlocului fix sus menționat, majorate cu marja de câștig corespunzătoare, după cum urmează:

-xxx lei (valoarea mijlocului fix fără TVA) : 72 luni (perioada de amortizare) = xxx lei/lună;

-xxx lei/lună (amortizare) + xxx lei/lună (câștig 24-25%) = venit în sumă de xxx lei/lună, rezultând venit brut estimat pentru perioada 06.2012 – 11.2012 în sumă de xxx lei (xxx lei/lună x 6 luni).

Pentru stabilirea venitului brut pentru anul 2011 s-a considerat venitul estimat pentru cele 6 (șase) luni, respectiv xxx lei, la care s-a adăugat venitul declarat de contribuabil în sumă de xxx lei (factura xxx/2011 în valoare de xxx lei, fără TVA, reprezentând 13 ore x xxx lei/oră), rezultând venit brut total în valoare de xxx lei.



Referitor la cheltuieli, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu piese de schimb efectuate în perioada 01.2011 – 11.2011, perioadă în care agentul economic nu a înregistrat niciun venit, singura factură emisă de acesta fiind factura nr. xxx din 2011 în valoarea de xxx lei (fără TVA), precum și cheltuielile cu motorina care nu sunt aferente veniturilor realizate.

Se reține că în urma inspecției fiscale au fost stabilite cheltuieli cu piese de schimb nedeductibile fiscal, aferente facturilor:

- xxx/2011 emisă de SC xxx SRL V - xxx lei;
- xxx/2011 emisă de SC xxx SRL V - xxx lei;
- xxx/2011 emisă de SC xxx SRL C - xxx lei;
- xxx/2011 emisă de SC xxx SRL C -xxx lei;
- xxx/2011 emisă de SC xxx SRL B - xxx lei;
- xxx/2011 emisă de SC xxx SRL C - xxx lei.

Se mai reține că la cheltuielile cu combustibilul, din valoarea totală de xxx lei reprezentând xxx litri x 4.24 lei (fără TVA), organul de inspecție a considerat deductibilă din punct de vedere fiscal suma de xxx lei aferentă consumului de xxx litri (13 ore x xxx litri/oră = xxx litri) efectuat în vederea obținerii venitului de xxx lei, înregistrat de agentul economic în luna decembrie 2011 cu factura nr. xxx/2011.

Așa după cum este menționat în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, stabilirea consumului de combustibil s-a efectuat conform informațiilor din cartea tehnică de pe site-ul specializat, în care sunt descrise caracteristicile tehnice ale buldoexcavatorului marca xxx în cauză.

Din conținutul contestației reiese faptul că domnul SP în calitate de reprezentant legal al II-SP apreciază un consum mai mare de xxx litri/oră, însă, agentul economic nu precizează consumul de carburant, timpul de staționare și locul unde s-a deplasat pentru efectuarea de lucrări și nu prezintă documente justificative din care să rezulte cantitatea de combustibil consumat la fiecare prestare de serviciu pentru deplasările la beneficiar.

Pe cale de consecință, în mod corect organul de inspecție fiscală a estimat veniturile la valoarea de 9.600 lei, prin aplicarea metodei cost – plus, pentru perioada 06.2011 –11.2011, perioadă în care I.I. Sârbu Paraschiv a încheiat contract de comodat cu valoare zero cu S.C. SC SRL, persoane afiliate, prin considerarea cheltuielilor cu amortizarea mijlocului fix sus menționat majorate cu marja de profit corespunzătoare, și a considerat nedeductibile cheltuieli în valoare de xxx lei reprezentând cheltuieli realizate în perioada 01.2011 –11.2011, perioadă în care agentul economic nu a înregistrat venituri precum și cheltuieli cu combustibilul care nu sunt aferente veniturilor realizate, rezultând venit net în valoare de xxx lei pentru care s-a calculat impozit pe venit în valoarea de xxx lei.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii calculate de organul de inspecție fiscală în sumă totală de xxx lei, menționăm faptul că acestea urmează obligația principală, în virtutea principiului de drept **accesoriul urmează principalul**.

Astfel, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul în sumă de xxx lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2011, se reține că aceasta datorează și accesoriile în sumă totală de xxx lei aferente debitului care le-a generat.

Drept urmare, având în vedere prevederile legale menționate, contestația formulată de II-SP împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 nr. xxx/2012, emisă de D.G.F.P. V – Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, având ca obiect suma totală de xxx lei reprezentând:

- impozit pe venit anul 2011 – xxx lei;
- dobânzi – xxx lei;
- penalități de întârziere – xxx lei, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

**3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită pentru anul 2010 și 2011 în sumă de xxx lei, a dobânzilor aferente în sumă de xxx lei și a penalităților de întârziere în valoare de xxx lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxx/2012, cauza supusă soluționării D.G.F.P. V, prin Compartimentul soluționarea contestațiilor este să se pronunțe dacă aceste sume sunt legal datorate de II-SP.**

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. xxx/2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală cu nr. xxx/2012, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina II-SP taxă pe valoarea adăugată în sumă de xxx lei, cu accesorii aferente reprezentând: dobânzi în valoare de xxx lei și penalități de întârziere în valoare de xxx lei.

Diferența de taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în valoare de xxx lei este constituită din diferență TVA deductibilă în valoare de xxx lei și diferență TVA colectată în valoare de xxx lei.

**a) Referitor la neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor care nu sunt efectuate în scopuri economice**

Astfel, pentru perioada supusă inspecției fiscale s-a stabilit o diferență la taxa pe valoare adăugată deductibilă de xxx lei care provine de la o bază de impunere nedeductibilă în valoare de xxx lei reprezentând cheltuieli nedeductibile cu piese de schimb și combustibil.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 145, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

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

*a) operațiuni taxabile;*

*b) operațiuni rezultate din activități economice[...].”*

Prin urmare, conform prevederilor legale sus menționate, II-SP avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor destinate utilizării în folosul unor operațiuni taxabile, însă agentul economic a dedus TVA aferentă unor cheltuieli cu piese de schimb efectuate în perioada 06.2011 –11. 2011, perioadă în care nu a înregistrat venituri, contractul de comodat încheiat cu S.C. SC SRL, persoană afiliată, pentru utilajul din dotare fiind cu valoare zero.

Totodată, contribuabilul a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă unui consum total de combustibil în sumă de xxx lei, această cheltuială nefiind efectuată în folosul unor operațiuni taxabile, în condițiile în care avea dreptul să deducă doar taxa pe valoarea adăugată aferentă consumului de motorină utilizat pentru obținerea venitului de xxx lei (fără TVA), reprezentând factura nr. xxx/2011.

În consecință, organul fiscal a stabilit în mod legal o diferență de taxă pe valoarea adăugată deductibilă în valoare de xxx lei.

**b) Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de xxx lei aferentă veniturilor estimate**

În drept,

*- referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organului fiscal, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:*

*Art. 6*

*„Exercitarea dreptului de apreciere*

*Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”*

*Art. 7 alin. (2)*

### *„Rolul activ*

*Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”*

*- referitor la estimarea bazei de impunere, actul normativ anterior menţionat stipulează:*

#### *Art. 67*

*„(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele şi documentele care au relevanţă pentru estimare.*

*Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situaţiei de fapt fiscale.*

*(2) În situaţiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptăţite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere preţul de piaţă al tranzacţiei sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”*

Aceste prevederi se coroborează cu reglementările punctelor 65.1 lit. a) şi 65.2 din - H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, potrivit cărora:

*„65.1 Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situaţii cum sunt:*

*a) contribuabilul nu depune declaraţii fiscale sau **cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;***

*[...]”*

*“65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situaţiei de fapt fiscale, luând în considerare preţul de piaţă al tranzacţiei sau al bunului impozabil, precum şi informaţii şi documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele şi informaţiile deţinute de acesta despre contribuabilii cu activităţi similare.”*

Având în vedere cele expuse, reţinem că organele de inspecţie fiscală, îndreptăţite să obţină, să examineze şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului, au procedat la estimarea bazei de impunere privind impozitul pe veniturile din activităţi independente şi a taxei pe valoarea adăugată prin intermediul datelor şi documentelor care au avut relevanţă pentru estimare, aplicând metoda cost-plus, determinând în mod legal o bază de impunere estimată la impozitul pe venit şi TVA în sumă de xxx lei, pentru care în mod corect au stabilit TVA colectată în sumă de xxx lei.

Referitor la obligaţiile fiscale accesorii calculate de organul de inspecţie fiscală în sumă totală de xxx lei (dobânzi în valoare de xxx lei şi penalităţi de întârziere în valoare de xxx lei), menţionăm faptul că acestea urmează obligaţia principală, în virtutea principiului de drept **accesoriul urmează principalul**.

Astfel, întrucât în sarcina petentei s-a stabilit ca datorat debitul în sumă de xxx lei reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar de organul de inspecţie fiscală, se reţine că aceasta datorează şi accesoriile în sumă totală de xxx lei aferente debitului care le-a generat.

Drept urmare, având în vedere prevederile legale menţionate, contestaţia formulată de II-SP împotriva Deciziei de impunere privind obligaţiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecţia fiscală cu nr. xxx/2012, emisă de D.G.F.P. V – Activitatea de Inspecţie Fiscală - Serviciul Inspecţie Fiscală Persoane Fizice, având ca obiect suma totală de xxx lei reprezentând:

-TVA – xxx lei;

-dobânzi – xxx lei;

-penalităţi de întârziere – xxx lei, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

**4. Referitor la contestația formulată de II-SP împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/2012, se rețin următoarele:**

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

“ART. 85

*Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

(1) *Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:*

a) *prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);*

b) *prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.*

(2) *Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.*

ART. 86

*Decizia de impunere*

(1) *Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.*

(2) *Pentru creanțele administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.*

(3) *Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.*

[...]

(6) *Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.*

ART. 87

*Forma și conținutul deciziei de impunere*

*Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.*

ART. 88

*Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere*

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

a) *deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impunere;*

c) *deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;*

[...]

ART. 109

*Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale **din punct de vedere factic și legal.***

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul*

de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale” coroborat cu art. 106 din H.G. nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Competența de soluționare conferită de art. 205 și următoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

#### **“ART. 205**

##### **Posibilitatea de contestare**

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

[...]

#### **„ ART. 209**

##### **Organul competent**

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Totodată, în situația în care, în Ordinul nr. 2993 din xxx decembrie 2011 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 972 din 13 iunie 2006 pentru aprobarea formularului “Decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare

stabilite de inspecția fiscală “ se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere: “5. *Dispoziții finale*

*În conformitate cu art. 205 și 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, împotriva sumelor din prezenta decizie se poate face contestație, care se depune, în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii.*

*La prezenta decizie de impunere se anexează raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține .... pagini.*

*Prezenta decizie reprezintă titlu de creanță.*”, având în vedere că în raportul de inspecție fiscală pe care societatea îl contestă au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal și acesta a stat la baza emiterii deciziilor de impunere, conform dispozițiile legale mai sus citate, în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V s-a pronunțat asupra deciziei de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 cu nr. xxx/2012 și deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. xxx/2012, decizii ce au fost emise în baza raportului de inspecție fiscală nr. xxx/2012, numai acestea fiind titluri de creanță ce devin executorii, și care produc efecte față de petentă, și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, urmând ca pentru capătul de cerere privind contestația formulată de II-SP împotriva raportului de inspecție fiscală, contestația să fie respinsă ca inadmisibilă.

Pentru considerentele arătate, în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie precum și în baza prevederilor art. 214 alin. (1) lit. a), art. 216 alin. (1) și alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 10.1, pct. 11.1, lit. a) și lit. d) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **D E C I D E:**

**Art. 1. Suspendarea soluționării cauzei pentru suma totală de xxx lei,** reprezentând:

- impozit pe venit stabilit pentru anul 2010 – xxx lei;
- dobânzi – xxx lei;
- penalități de întârziere – xxx lei,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

**Art. 2.** Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pe latura penală.

**Art. 3. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de II-SP, CIF: xxx, cu sediul social în localitatea xxx, comuna xxx, județul V, prin reprezentantul legal SP, CNP: xxx împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit pentru anii 2010, 2011 cu nr. xxx/2012 **pentru suma totală de xxx lei** reprezentând:

- impozit pe venit anul 2011 – xxx lei;
- dobânzi – xxx lei;
- penalități de întârziere – xxx lei.

**Art. 4. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de II-SP, CIF: xxx, cu sediul social în localitatea xxx, comuna xxx, județul V, prin reprezentantul legal SP, CNP: xxx împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de

plată stabilite de inspecția fiscală cu nr. xxx/2012 **pentru suma totală de xxx lei** reprezentând:

- taxă pe valoarea adăugată: xxx lei;
- dobânzi/majorări de întârziere: xxx lei;
- penalități de întârziere: xxx lei.

**Art. 5. Respingerea ca inadmisibilă** a contestației formulată de II-SP împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. xxx/2012.

**Art. 6.** Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie, în condițiile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare celor în drept.

**Art. 7.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit prevederilor legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,  
ec. MP**

Red./dact. 4ex  
A.Ț.