



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**



**Direcția Generală Regională a**  
**Finanțelor Publice - Timișoara**  
**Serviciul Soluționare Contestații**

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332

### **DECIZIE nr. 2507/28.03.2019**

privind modul de soluționare a contestației depusă de Societatea **X**,  
înregistrată la DGFP a județului Hunedoara sub nr. ... / 18.03.2011 și la  
D.G.R.F.P Timisoara sub nr. .../26.11.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P Hunedoara cu adresa nr. HDG\_AIF .../19.11.2018, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR\_DGR .../26.11.2018 , în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../10.06.2011 emisă de către DGFP Hunedoara, în considerarea Încheierii penale nr.../CP/18.10.2017 nr..../18.10.2018 a Tribunalului Hunedoara în dosar nr. .../97/2018, definitivă.

În temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, D.G.R.F.P Timișoara este astfel legal investită cu soluționarea contestației formulată de Societatea **X** , CUI ..., cu sediul în Hunedoara, ... jud. Hunedoara, reprezentată de SP ... IPURL în calitate de lichidator judiciar, înregistrată la DGFP a județului Hunedoara sub nr. ... /18.03.2011 și la D.G.R.F.P Timisoara sub nr. .../26.11.2018, constatând următoarele:

Societatea **X** formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. .... / 03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, privind stabilirea ca obligație suplimentară de plată către bugetul general consolidat al statului a sumei totale de ... lei reprezentând :

- impozit pe profit stabilit suplimentar: ... lei;
- majorări de întârziere aferente impozit pe profit: ... lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar: ... lei;
- majorări de întârziere aferente TVA: ... lei,

precum și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.../03.02.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../ 03.02.2011, întrucât petenta înțelege să formuleze contestația „*împotriva tuturor actelor care au stat la baza emiterii deciziei.*”

**Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.../03.02.2011** emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile în conformitate cu prevederile art. 109 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabilă la data depunerii contestației, potrivit cărora:

„**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 faptic 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.”*

coroborat cu prevederile art. 85 alin.(1) din același act normativ, care stipulează:

„**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.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabilă la data depunerii contestației, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. ... / 03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală.

***Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / 03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, se rețin următoarele:***

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din O.G nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere contestată, respectiv 21.02.2011, potrivit copiei după confirmarea de primire existența la dosarul cauzei.

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petenta a atacat în procedura prealabilă Decizia de impunere nr. .../03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, acțiune pe care a promovat-o pentru suma totală de ... lei reprezentând :

- impozit pe profit stabilit suplimentar: ... lei;
- majorări de întârziere aferente impozit pe profit: ... lei;
- taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar: ... lei;
- majorări de întârziere aferente TVA: ... lei.

Față de aspectele consemnate în actele administrativ fiscale încheiate, AJFP Hunedoara-Inspeția Fiscală formulează către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, plângerea penală nr. ... / 24.02.2011, împotriva numitului ..., administrator al societății X.

Astfel, în etapa de soluționare pe cale administrativă a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere nr. ... 03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, D.G.F.P.Hunedoara prin Biroul de soluționare a contestațiilor, nu s-a putut pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea cauzei depindea de existența sau inexistența unui drept ce a făcut obiectul unei alte judecăți, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile pe latura penală.

Prin Decizia nr. .../10.06.2011 emisă de D.G.F.P. Hunedoara, s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulate de Societatea X împotriva Deciziei de impunere nr. ,, / 03.02.2011 privind obligațiile

fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

Prin Ordonanța din 31.07.2018, în dosar nr.,,,/P/2015, a Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, s-a dispus clasarea cauzei privind săvârșirea infracțiunii prevăzută de art. 9 alin.(1) lit. c) și alin.(2) din Legea nr. 241/2005, reținându-se că nu sunt întrunite elementele de tipicitate subiective ale infracțiunii.

Împotriva Soluției de clasare dispusă prin Ordonanța din data de 31.07.2018, emisă în Dosarul nr. ,,,/P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, a fost formulată plângere de către AJFP Hunedoara, respinsă prin Ordonanța nr.,,,/II/2/2018 dată de Prim procurorul de la Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Împotriva soluției de clasare, AJFP Hunedoara a formulat plângere la Tribunalul Hunedoara, fiind format dosarul nr.,,,/97/2018 în care s-a pronunțat Încheierea penala nr.,,,CP/18.10.2017 prin care s-a respins plângerea și s-a menținut soluția atacată.

Cu adresele înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ,,,/26.11.2018 și TMR\_DGR ,,,/11.03.2019, A.J.F.P Hunedoara transmite serviciului de soluționare a contestațiilor, în vederea reluării procedurii de soluționare a contestației prealabile formulate, următoarele:

- referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.HDG\_AIF ,,,16.11.2018, precum și completarea la acest referat , nr.HDG\_AIF ...06.03.2019;

- adresa AJFP Hunedoara nr.HDG\_REG .../19.11.2018 prin care au fost transmise Ordonanța din data de 31.07.2018 emisă în Dosarul nr. .../P/2015 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara ;

I. Prin contestația formulată, societatea **X** susține următoarele:

### ***Sub aspect procedural***

1. Petenta susține că în mod eronat organele de inspecție au aplicat prevederile Decretului 209/1976 privind regulamentul operațiunilor de casa și societăților comerciale cu capital integral privat, întrucât acest act normativ si-a pastrat aplicabilitatea numai la institutiile publice, asa cum de altfel se mentioneaza și in prevederile Legii 72/1997.

2. Prin prevederile Legii 343/2006 de modificare a legii 571/2003-codul fiscal, la art.VI, pct.7 se dispune abrogarea prevederilor din HG 831/1997 în ceea ce privește facturile fiscale si avizul de însoțire a marfii, iar prin HG105/2009 sunt abrogate și restul prevederilor HG831/1997.

Astfel, dispozițiile legale aplicabile în perioada supusa controlului sunt cele prevăzute de Legea 571/2003, care, numai prin prevederile art.195 impun necesitatea întocmirii unui aviz de însoțire a mărfii și numai pentru produsele accizabile.

Pe cale de consecință, petenta consideră că nu era obligată să întocmească sau să pretindă furnizorului un document numit aviz de însoțire a mărfii.

Chiar luând în considerare Ordinul MF nr.2226/27.12.2006, emis în aplicarea prevederilor Legii 343/2006, nu rezulta obligația de a se întocmi și pretinde un aviz de însoțire a mărfii.

### ***Sub aspectul fondului***

1.În ceea ce privește completarea facturilor, petenta consideră că atât facturile emise,cât și cele primite ,inregistrate in contabilitatea societatii, cuprind toate datele minime obligatorii pentru a putea fi considerate documente justificative, invocându-se art.155 alin.(5) din Codul fiscal, precum și Decizia V din 2007 a ICCJ.

De asemenea, marfa achiziționată de petentă de pe facturile care sunt prezentate în anexele la procesul verbal, a fost recepționată de societate, mai apoi vândută terților.

În consecință, evidentierea în contul de cheltuieli 607 a mărfii vândute s-a realizat concomitent cu înregistrarea veniturilor din vânzarea mărfii, cont 707.

De asemenea pentru toată marfa vândută s-a colectat TVA, evidenciat atât în jurnalele de vânzări, cât și în declarațiile depuse.

2.Pentru serviciile prestate de terți societatii, petenta nu considera ca era necesar a fi încheiate contracte, acceptarea serviciilor a fost conform înțelegerii părților. Astfel, ca urmare a prestării acestor servicii, prestatorii au emis către petentă facturi, care au fost acceptate la plata de societate.Nu există nici o prevedere legală care instituie obligativitatea societăților comerciale de a încheia contracte, mai ales când este vorba despre prestații sau servicii ocazionale.

3.În ceea ce privește impozitul forfetar, petenta susține că societățile în insolvență nu datorează impozit forfetar, invocând prevederile art. 18 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Decizia de soluționare nr. 157/03.09.2010 emisă de DGFP Hunedoara într-o speță similară, precum și Decizia nr. 2168/CAI2010 a Curtii de Apel Alba Iulia.

4. În ceea ce privește neacordarea dreptului de deducere a TVA constatată prin facturi fiscale, motivat de faptul că societățile emitente au devenit inactive, petenta subliniază că societățile furnizoare au devenit inactive ulterior efectuării tranzacțiilor, invocând prevederile art.11 și art.21 alin.(4) lit.r) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

5. Petenta mai subliniază prin contestație că nu se poate reține în propria culpă faptul că anumite societăți furnizoare nu și-au depus declarațiile fiscale obligatorii, neexistând nici o prevedere legală în acest sens, chiar dacă la un moment dat a avut cu acestea un raport juridic.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P Hunedoara – Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:

A. Cu privire la impozitul pe profit

Perioada verificată: ianuarie 2008-iunie 2010.

În perioada supusă verificării, societatea obține venituri din comerț cu ridicata a materialelor de construcții și prestări servicii (transport marfă)

În urma analizării datelor din aplicația informatică referitoare la declarația informativă 394, s-a constatat că, în perioada 2008-2009 petenta a derulat tranzacții în sumă totală de ...03 lei (fără TVA) cu următoarele societăți: .....

Pentru achizițiile de marfă efectuate, s-au constatat următoarele deficiențe:

- nu au fost prezentate avizele de expediție a mărfii, iar facturile de achiziție nu sunt completate conform prevederilor art.155 Cod fiscal, în sensul că nu este completat sediul unității beneficiare, locul de descarcare a mărfii, nu sunt menționate datele privind mijlocul de transport cu care s-a efectuat aprovizionarea, data expediției, iar la informații privind cumparatorul nu este înscris sediul societății beneficiare sau locul de descarcare a mărfii. De asemenea facturile nu sunt semnate de primire;

- facturile au fost achitate în numerar din casieria unității pe baza de chitanță;

- în vederea stabilirii realității tranzacțiilor, s-au efectuat controale încrucișate la firmele furnizoare, constatându-se că acestea fie nu funcționează la sediul declarat al unității și nici nu au declarat alte puncte de lucru sau modificări ale sediului unității, se afla în lichidare judiciară, iar lichidatorul judiciar declară că nu deține nici un document al societăților;

- societățile furnizoare nu au depus la organul fiscal teritorial declaratii privind impozitele și taxele datorate bugetului de stat , iar unele dintre ele nici bilantul contabil pentru anul 2008 .

Potrivit prevederilor art. 21alin.4 lit.m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit cărora nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu prestarile de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora in scopul activitatilor desfasurate si pentru care nu sunt incheiate contracte,

având în vedere prevederile art.7 alin.(2) din OG. nr.92/2003 R privind Codul de procedura fiscala și ca o consecinta a faptului ca nu a putut fi verificata realitatea tranzactiilor efectuate petentă și societățile nominalizate, aceste societăți nu au depus declaratii privind impozitele și taxele datorate bugetului de stat și a faptului că facturile de achizitie nu cuprind toate informatiile prevazute de art.155 Cod fiscal, în conformitate cu prevederile art.21 alin.4 lit.f) din Codul fiscal, societatea verificată nu are drept de deducere a cheltuielilor in suma ... lei pentru care s-a stabilit suplimentar impozit pe profit in suma de ... lei.

Prin Incheierea nr....F/11.03.2009 s-a dispus deschiderea procedurii simplificate de insolventa a societatii comerciale X Hunedoara.

Pentru perioada mai-decembrie 2009, în conformitate cu prevederile art.18 alin.2 si 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, societatea datoreaza impozitul minim in suma de ... lei, impozit pe care societatea nu l-a constituit, declarat și virat bugetului de stat.

In sem.1 2010 unitatea nu a desfasurat activitate.

Pentru perioada ianuarie -14 mai 2010(data intrarii in vigoare a L.76/2010 pentru modificarea L.571/2003 privind Codul Fiscal) unitatea datoreaza impozit minim în suma de ... lei, în conformitate cu prevederile art.18 alin.2 și 3 din L.571/2003 privind Codul fiscal cu modiflcarile și completarile ulterioare.

In concluzie, pentru perioada supusa verificarii s-a stabilit suplimentar impozit pe profit in surna de ... lei și impozit minim in suma de ... lei. In conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 republicata s-au calculat majorari de întârziere pana la data de 11.03.2009, cand s-a deschis procedura de insolventa , in suma de ... lei.

### B.Cu privire la TVA

In conformitate cu prevederile art.128 alin.4 lit.d) din L.571/2003 cu rnodificarile și completarile ulterioare, pentru stocurile de marfa lipsa în gestiune, deteriorata și expirata în valoare de ... lei, s-a stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata în suma de .... lei.



Perioada verificată : ianuarie 2008-iunie 2010.

În perioada supusa verificării, societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii de la următoarele societăți: .....

Întrucât pentru furnizorii mai sus menționați nu s-a putut determina realitatea tranzacțiilor, potrivit celor menționate la cap.Impozit pe profit și în conformitate cu prevederile art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din L.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la societățile enumerate mai sus în suma totală de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.120 din OG 92/2003 republicată s-au calculat majorări de întârziere până la data de 11.03.2009, când s-a deschis procedura de insolvență , în suma de ... lei.

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

Societatea **X** , CUI ..., are sediul în Hunedoara, ... jud. Hunedoara, reprezentată de SP ... IPURL în calitate de lichidator judiciar.

***Referitor la aspectele de natură procedurală contestate de petentă***

a) Deși petenta susține că organele de inspecție au aplicat în mod eronat prevederile Decretului 209/1976 privind regulamentul operațiilor de casă și societăților comerciale cu capital integral privat, întrucât acest act normativ și-a păstrat aplicabilitatea numai la instituțiile publice, așa cum se menționează și în prevederile Legii 72/1997, facem precizarea că menționarea în decizia de impunere a Decretului 209/1976 pentru aprobarea Regulamentului operațiilor de casă nu a fost efectuată în sensul invocării unui temei de drept care a stat la baza stabilirii suplimentare a unor impozite sau taxe.

Deficiențele constatate de organele de inspecție , în ceea ce privește modul de completare a chitanțelor cu care petenta a achitat c/valoarea mărfurilor achiziționate de la cei 6 furnizori în perioada 2008-2009, nu au avut ca și consecință sancționarea contravențională a petentei sau stabilirea unor obligații fiscale suplimentare în sarcina acesteia, astfel ca să existe posibilitatea constatării unei eventuale nulități a acestor măsuri datorită invocării unui temei legal neaplicabil sau abrogat.



Menționarea Decretului 209/1976 pentru aprobarea Regulamentului operațiunilor de casă reprezintă doar o referire la un act normativ care reglementează, la art.23, elementele minime obligatorii pe care trebuie să le conțină chitanțele, ca și documente de plată.

De altfel, aceste prevederi sunt preluate și completate de OMFP 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare de la 01.01.2005, precum și de OMEF 3512/2008 privind formularele financiar-contabile, în vigoare de la 01.01.2009:

*“ A. Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile*

*1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz.*

*2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
  - menționarea părților care participa la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
  - conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
  - datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
  - numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
  - alte elemente menite să asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.”*

*“CHITANȚĂ (cod 14-4-1)*

*1. Servește ca:*

- document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casieria unității;*
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă și în contabilitate.*

*În condițiile în care sumele înscrise pe chitanță sunt aferente livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii scutite fără drept de deducere conform prevederilor legale (ex: art. 141 alin. (1) și (2) din Codul fiscal),*

formularul de chitanță este documentul justificativ care stă la baza înregistrării veniturilor în contabilitate.

2. Se întocmește în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată, de către casierul unității și se semnează de acesta pentru primirea sumei.

3. Circulă la depunător (exemplarul 1, cu ștampila unității). Exemplarul 2 rămâne în carnet, fiind folosit ca document de verificare a operațiunilor efectuate în registrul de casă.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (exemplarul 2).

5. Conținutul minimal al formularului:

- denumirea unității; codul de identificare fiscală; numărul de înregistrare la oficiul registrului comerțului; sediul (localitatea, str., număr); județul;

- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;

- numele și prenumele persoanei fizice care depune sume și ce reprezintă acestea sau, după caz, denumirea unității; codul de identificare fiscală; numărul de înregistrare la oficiul registrului comerțului; sediul (localitatea, str., număr); județul persoanei juridice;

- suma în cifre și litere;

- semnătura casierului.”

Așadar, lipsa elementelor principale menționate de actul normativ mai sus citat, nu conferă unei chitanțe caracterul de document justificativ care stă la baza înregistrării în jurnale, fișe și alte documente contabile.

b) În ceea ce privește critica petentei adusă organelor fiscale privind constatările referitoare la neprezentarea avizului de însoțire a mărfii, prin OMFP 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, în vigoare de la 01.01.2005, precum și de OMEF 3512/2008 privind formularele financiar-contabile, în vigoare de la 01.01.2009 este reglementat modelul, conținutul și situațiile în care se utilizează acest formular, după cum urmează:

“AVIZ DE ÎNSOȚIRE A MĂRFII (cod 14-3-6A)

Este formular cu regim special intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;  
- document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;  
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;

- document de primire în gestiune, după caz;

- document de descărcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.

2. Se întocmește, în două sau mai multe exemplare, de către unitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale unității.

În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități, dispersate teritorial, precum și al transportului bunurilor cedate cu titlu gratuit (mostre, bunuri date pentru stimularea vânzării sau testări la locul de desfacere, premii, materiale promoționale etc.) avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură", după caz.

Pe avizul de însoțire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți".

În celelalte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

3. Circulă, după caz:

- la furnizor:

- la delegatul unității care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire;

- la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităților livrate în evidențele acestuia și pentru întocmirea facturii;

- la compartimentul financiar-contabil;

- la cumpărător:

- la magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor;

- la compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia;

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică.

4. Se arhivează, după caz:

- la furnizor:

- la compartimentul desfacere;

- la compartimentul financiar-contabil;

- la cumpărător:

- la compartimentul financiar-contabil.

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al avizului de însoțire a mărfii este următorul:

- seria și numărul intern de identificare a formularului;

- data emiterii formularului;

- datele de identificare ale furnizorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);

- *datele de identificare ale cumpărătorului (denumire, adresă, cod de identificare fiscală);*
- *denumirea și cantitatea bunurilor livrate;*
- *prețul și valoarea, după caz;*
- *date privind expediția: numele delegatului, buletin/carte identitate (serie, număr), numărul mijlocului de transport, ora livrării, semnătura delegatului;*
- *semnătura expeditorului.*
- *data primirii în gestiune și semnătura gestionarului primitor.”*

Petenta consideră că dispozițiile legale aplicabile în perioada supusa controlului referitoare la obligativitatea deținerii avizului de însoțire a mărfii sunt cele prevăzute de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, care, numai prin prevederile art.195 impun necesitatea întocmirii unui aviz de însoțire a mărfii și numai pentru produsele accizabile.

Precizăm însă că necesitatea existenței acestui document, menținut de actele normative mai sus citate și completat conform celor prezentate, reprezintă o garanție a realității mărfii transportate, pe de o parte, iar pe de altă parte angajează răspunderea celor care livrează /recepționează marfa respectivă.

Lipsa avizului de însoțire a mărfii, ca și document de proveniență a mărfii, poate să atragă după sine suspiciunea desfășurării unor fapte de comerț cu bunuri a căror proveniență nu poate fi dovedită.

### ***Referitor la aspectele de fond***

Față de aspectele consemnate în actele administrativ fiscale încheiate, AJFP Hunedoara-Inspekția Fiscală formulează către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara plângerea penală nr. ... / 24.02.2011, împotriva numitului ..., administrator al societății **X**.

În soluționarea acestei plângeri penale ce a făcut obiectul Dosarului nr. .../P/2015, a fost dată Ordonanța din data de 31.07.2018 de către Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, de clasare a cauzei față de suspectul mai sus indicat, definitivă ca urmare a respingerii plângerilor formulate împotriva acesteia, din care cităm:

*“ Inculpatul ..., fiind audiat într-o fază incipientă a cercetărilor, respectiv în cursul anului 2011 ... a susținut că relațiile comerciale în litigiu au existat în realitate, mărfurile fiind furnizate la sediul societății, cu mijloacele proprii de transport ale furnizorilor, iar erorile strecurate în completarea documentelor fiscale se datorau insuficienței cunoașterii a legislației în materie.*

*Chiar în situația în care indiciile de fictivitate ale acestor relații comerciale ar fi putut să fie transformate în probe concludente, vinovăția*

*sub aspect penal a inculpatului ... tot nu ar fi putut să-i fie antrenată. Astfel, prin Raportul de constatare tehnico-științifică al specialiștilor antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a stabilit că deși indiciile de fictivitate cu referire la relațiile comerciale cu cele 6 societăți, sunt evidente, obiectul acelor relații comerciale- bunurile tranzacționate - a existat în realitate, aprovizionarea cu aceste bunuri achiziționate fiind evidențiată în documentele contabile ale societății, în contul „371 mărfuri” , evidență ce se corelează cu descărcarea din gestiune prin vânzării , prin înregistrarea în contul 607 ”cheltuieli cu mărfurile”.*

*În astfel de situații, în practică unii agenți economici achiziționează de pe piața neagră bunuri provenite din comitere de infracțiuni - înșelăciune prin cecuri, producție ilicită de bunuri sau achiziții intracomunitare nedeclarate etc. , pe care pentru a le introduce în circuitul licit al bunurilor, le evidențiază ca achiziții, de regulă, de la societăți comerciale fantomă. În astfel de situații, în care se stabilește că marfa a existat, în cantitatea și la prețul stipulat în facturile fiscale, deși restul mențiunilor nu corespund realității, în jurisprudența Curții de Apel Alba-Iulia s-a conturat opinia că nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prev. de art.9 alin.1lit. c din Legea nr. 241/2005( Vezi Decizia penala .../A/2015).*

*Întrucât din cele ce premerg rezulta că în cauză nu sunt întrunite elementele de tipicitate subiective, nu se va putea proceda la antrenarea răspunderii penale a inculpatului .....*”

Așa cum se poate sintetiza din concluziile organului de cercetare penală anterior citate, faptul ca societatea furnizoare de bunuri să fie activă sau facturile să fi fost emise de persoane împuternicite a unei astfel de firme nu este relevant din punct de vedere penal, ci existența caracterului real al aprovizionărilor cu marfă. În speță, din întreg materialul probatoriu administrat, a rezultat că mărfurile au existat și au fost înregistrate în contabilitatea petentei, astfel că tranzacțiile petentei nu se circumscriu unor fapte de natură penală.

Sub aspect fiscal însă, activitatea petentei constând în tranzacții comerciale cu diverse firme cu un comportament fiscal neconform, se supune prevederilor legale instituite de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală.

**A.Cu privire la impozitul pe profit și impozitul minim stabilit suplimentar în sumă de ... lei**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție au constatat că în perioada 2008-2009 petenta a declarat achiziții în sumă totală de ... lei, din care baza ... lei, de la societăți pentru care s-au primit răspunsuri prin care aceștia declară că nu au efectuat livrări către **X Deva** .

Urmare a analizării comportamentului fiscal al acestora, extras din baza de date ANAF-INFOPC, organele de inspecție fiscală concluzionează următoarele trăsături comune pentru aceste societăți:

- au un comportament specific de tip fantomă, în sensul că nu funcționează la domiciliu sau sediu declarat și nu au activitate economică reală;

- nu au înregistrat/declarat și implicit nu au plătit impozite și taxe;

- nu au fost identificate persoanele din partea acestor firme implicate în derularea faptică a acestor achiziții;

- pentru unele societăți au fost întocmite plângeri penale de către organele de control ale DGFP Hunedoara, fie pentru nepunerea la dispoziție a actelor financiar contabile, fie pentru fapte de evaziune fiscală, ceea ce demonstrează comportamentul fraudulos al acestor societăți;

- nu declară nicio livrare către **X SRL Deva**;

- nu depun bilanțuri .

**Prin contestație** petenta susține că:

- marfa achiziționată de petentă de pe facturile care sunt prezentate in anexele la procesul verbal, a fost receptionata de societate, mai apoi vanduta tertilor. In consecinta, evidentierea in contul de cheltuieli 607 a marfii vandute s-a realizat concomitent cu inregistrarea veniturilor din vanzarea marfii, cont 707.

- pentru serviciile prestate de terti societatii, petenta nu considera ca era necesar a fi încheiate contracte, acceptarea serviciilor a fost conform înțelegerii partilor. Astfel, ca urmare a prestarii acestor servicii, prestatorii au emis catre petentă facturi, care au fost acceptate la plata de societate.Nu exista nici o prevedere legala care instituie obligativitatea societatilor comerciale de a incheia contracte, mai ales cand este vorba despre prestatii sau servicii ocazionale.

- nu se poate reține în propria culpă faptul ca anumite societati furnizoare nu si-au depus declaratiile fiscale obligatorii, neexistand nici o prevedere legală în acest sens, chiar daca la un moment dat a avut cu acestea un raport juridic.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabile la nivelul anilor 2008-2009:

*“ Art.155 Facturarea*

- (5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*
- a) *numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*
  - b) *data emiterii facturii;*
  - c) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*
  - d) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*
  - e) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*
  - f) *numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform [art. 153](#), precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. d);*
  - g) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;*
  - h) *codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);*
  - i) *codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. a);*
  - j) *codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la [art. 153](#) sau [art. 1531](#), al cumpărătorului, în cazul aplicării [art. 126](#) alin. (4) lit. b);*
  - k) *denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 1251](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;*
  - l) *data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;*
  - m) *baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;*



n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile “scutit cu drept de deducere”, “scutit fără drept de deducere”, “neimpozabilă în România” sau, după caz, “neinclus în baza de impozitare”; »

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile [art. 150](#) alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea “taxare inversă” pentru operațiunile prevăzute la [art. 160](#);

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la [art. 1521](#) ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la [art. 1522](#) sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Așa după cum se poate observa, factura trebuie să conțină **în mod obligatoriu**, conform textului de lege, anumite informații fără de care operațiunea economică care se reflectă în acest document nu este identificabilă și verificabilă, iar factura nu are caracter de document justificativ.

În speță este relevantă Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, prin care s-a respins contestația formulată de reclamantă, întrucât în urma controalelor încrucișate și a consultării bazei de date ANAF, nu s-a confirmat că livrările au fost efectuate de persoane juridice care au emis facturile, drept pentru **care facturile nu pot fi considerate documente justificative legale care să dovedească proveniența bunurilor utilizate, ci doar intrarea în gestiune**. Nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor, în consecință facturile nu îndeplinesc calitatea de document legal de proveniență.

**“În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.**

Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a

*facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz».*

*Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”*

Argumentele prezentate de instanță se regăsesc în prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.44 din Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal:

*ART. 21 Cheltuieli*

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*

*44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.*

De asemenea, sunt aplicabile și prevederile art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

Pe baza textelor citate se reține că, în lipsa unor documente care au calitatea de document justificativ, din care să reiasă natura unei operațiuni economico-financiară, legea fiscală nu conferă caracter deductibil unor sume înregistrate în contabilitate pe conturi de cheltuieli.

Totodată, conform prevederilor pct.2 și pct.3 din Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile prevazute în OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, în vigoare pe perioada verificată:

*“2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- denumirea documentului;
- **denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;**
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- (...)
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.”

Se reține astfel, că **deținerea unor facturi în care la rubrica denumirea furnizorului sunt înscrise persoane juridice care nu pot fi verificate la sediul declarat din punct de vedere al legii fiscale, care nu au declarat și înregistrat facturi emise către societatea X , nu reprezintă documente justificative, astfel că aceste cheltuieli apar ca fiind fără documente justificative la bază.**

**Referitor la cheltuielile cu serviciile prestate de terți către petentă, în speță sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele ale pct.48 din Normele metodologice de aprobare a Codului fiscal:**

„ART. 21 Cheltuieli

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte

48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

În considerarea textelor mai sus citate și contrar susținerii din contestație potrivit căreia “nu există nici o prevedere legală care instituie obligativitatea societăților comerciale de a încheia contracte, mai ales când este vorba despre prestații sau servicii ocazionale”, necesitatea existenței contractelor în cazul prestațiilor de servicii este una din condițiile prevăzute de legea fiscală pentru ca acea cheltuială să fie deductibilă. Legiuitorul a menționat, în Normele metodologice, și activitățile care fac excepție de la regulă. Petenta însă nu prezintă dacă serviciile înregistrate în contabilitatea proprie, ca fiind cheltuieli deductibile, se încadrează la excepțiile enumerate în Norme sau dacă au fost efectuate în scopul activității desfășurate.

Prin contestație petenta nu a prezentat în susținere alte documente sau argumente de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la operațiunile derulate cu cei 6 furnizori dintre care, o parte nu mai pot fi verificați din diverse motive, nu declară sau nu recunosc tranzacțiile cu societatea X, sunt declarați inactivi, nu au înregistrat și nu au plătit impozite și taxe, facturile nu sunt completate cu toate informațiile cerute de lege, deși avea obligația și posibilitatea reală de a cunoaște toate aspectele prezentate în decizie. De asemenea, nu a făcut dovada că a luat toate măsurile de precauție ce se impuneau din punct de vedere fiscal pentru a se asigura că achizițiile sunt efectuate de la furnizori care își îndeplinesc toate obligațiile legale referitoare la declararea și impunerea veniturilor realizate.

Pe cale de consecință, în considerarea celor prezentate, se va face aplicațiunea art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia “(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*”,  
astfel că se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere privind impozit pe profit în sumă de ... lei stabilit suplimentar.

**Referitor la impozitul minim în sumă de ... lei stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, precizăm următoarele:**

Prin art.32 pct.1 cap.V din OUG 34/11.04.2009, intrată în vigoare de la 01.05.2009, se modifică art.18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

**“ART. 32**

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:*

*1.Articolul 18 se modifică și va avea următorul cuprins:*

*"Impozit minim*

*Art. 18. - (1) Contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.*

*(2) Contribuabilii, cu excepția celor prevăzuți la alin. (1), la art. 13 lit. c)-e), art. 15 și 38, în cazul cărora impozitul pe profit este mai mic decât suma impozitului minim pentru tranșa de venituri totale corespunzătoare, prevăzute la alin. (3), sunt obligați la plata impozitului la nivelul acestei sume.*

*(3) Pentru aplicarea prevederilor alin. (2), sumele corespunzătoare impozitului minim, stabilite în funcție de veniturile totale înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, sunt următoarele:*

*[...]*

*(4) Pentru încadrarea în tranșa de venituri totale prevăzută la alin. (3), se iau în calcul veniturile totale, obținute din orice sursă, înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent, din care se scad:*

- a) veniturile din variația stocurilor;*
- b) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;*
- c) veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor;*
- d) veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu*

s-a acordat deducere, conform reglementărilor legale;  
e) veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale;  
f) veniturile realizate din despăgubiri de la societățile de asigurare;  
g) veniturile prevăzute la art. 20 lit. d)."

Prin Legea nr. 76 / 06.05.2010 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, intrată în vigoare la data de 14.05.2010, se completează art.18 din Codul fiscal după cum urmează:

#### *“ ART. I*

*Se aprobă Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 109 din 7 octombrie 2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 689 din 13 octombrie 2009, cu următoarele modificări și completări:*

*2. La articolul 1, după punctul 13 se introduc două noi puncte, punctele 13<sup>1</sup> și 13<sup>2</sup>, cu următorul cuprins:*

*13<sup>2</sup>. La articolul 18, după alineatul (6) se introduce un nou alineat, alineatul (7), cu următorul cuprins:*

*«(7) Nu sunt obligați la plata impozitului minim potrivit prevederilor alin. (2)-(4) contribuabilii care se află în următoarele situații:*

*a) se află în procedura insolvenței, de la data deschiderii acestei proceduri, potrivit legii;*

*b) se află în dizolvare, de la data înregistrării acestei mențiuni în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.*

#### *ART. II*

*Prevederile art. 18 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel cum au fost completate prin prezenta lege, se aplică și contribuabililor care se află în procedurile menționate la alin. (7) lit. a) și b) la data intrării în vigoare a prezentei legi.”*

Din textele de lege citate, se reține că în ceea ce privește impozitul minim, Codul fiscal instituie ca făcând excepție de la plata acestui impozit, contribuabilii care, la data intrării în vigoare a Legii 76/2010 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 109/2009 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv 14.05.2010, se află în procedura insolvenței, de la data deschiderii acestei proceduri, potrivit legii, precum și cei care se află în dizolvare, de la data înregistrării acestei mențiuni în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

Potrivit principiului de drept *“tempus regit actum”* și în considerarea temeiurilor de drept invocate, se reține că petenta nu datorează suma de ... lei reprezentând impozit minim stabilit de organele de inspecție fiscală pentru perioada mai 2009-mai 2010.

Pe cale de consecință, în condițiile în care conform prevederilor art. 30 și art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

*“ ART. 30*

*Competența materială și teritorială a organului fiscal central*

*(1) Pentru administrarea creanțelor fiscale și a altor creanțe datorate bugetelor prevăzute la art. 29 alin. (1) și (2), competența revine aceluiași organ fiscal teritorial din cadrul A.N.A.F., stabilit prin ordin al președintelui A.N.A.F., în a cărei rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului,*

*ART. 113*

*Obiectul inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale” și văzând Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. HDG\_AIF .../21.03.2019 cuprinzând recalcularea impozitului pe profit datorat de petentă pentru perioada mai 2009-mai 2010, cu propunerea de admitere a contestației pentru suma de ... lei reprezentând impozit minim, transmis de către organele de inspecție fiscală în completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației inițial, în cauză se va pronunța o soluție de admitere a contestației formulate de societatea X pentru suma de ... lei , potrivit art.279 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:*

*“ ART. 279 Soluții asupra contestației*

*(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte....*

*(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”,*

cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere nr. .../ 03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de ... lei.

**B.Cu privire la TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei**



**În fapt**, prin actul administrativ fiscal atacat, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar suma de ... lei reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă unei lipse în gestiunea petentei și suma de ... lei reprezentând TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere, întrucât furnizorii emitenți ai facturilor de achiziție nu au declarat livrările către petentă, au avut un comportament fiscal necorespunzător, nu au funcționat la sediul social declarat sau la alte puncte de lucru identificabile.

Prin contestație, petenta susține că neacordarea dreptului de deducere a TVA constatat prin facturi fiscale, motivat de faptul ca societatile emitente au devenit inactive, nu i se aplică, întrucât societatile furnizoare au devenit inactive ulterior efectuării tranzacțiilor.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.146 și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

*(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să detină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155, precum si dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare.*

*ART. 155 Facturarea*

*(19) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*d) denumirea/ numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA sau , dupa caz codul de identificare fiscala ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile.”*

De asemenea, în conformitate cu prevederile Deciziei nr. V/2007 emisă de ICCJ - Sectiile Unite:

*“În aplicarea corectă a dispozițiilor înscrise în art. 21 alin. (4) lit. f) si in art. 145 alin. (8) litera a) si b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precum și în art. 6 alin (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 republicată se impune să se considere că taxa pe valoarea adăugată « nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de*

*dispozițiile legale la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe”.*

În acest sens s-a pronunțat în mod constant și CJUE , în sensul că statele membre pot impune condiții suplimentare pentru deducerea TVA, dacă le consideră necesare pentru a asigura colectarea corectă a TVA și a preveni evaziunea fiscală, fără însă a se depăși ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective, în sensul adoptării de către contribuabili a unor măsuri rezonabile pentru a se convinge că nu participă într-o fraudă.

Așa după cum se poate observa și din alte cauze în care s-a pronunțat CJUE, elementul principal în jurul căruia se construiește întreaga argumentație în vederea emiterii Hotărârii, îl constituie **frauda privind TVA**. Cu titlu de exemplu:

1. Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11

*„Art.167...din Directiva 112/2006/CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale potrivit căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate, pe motivul că emitentul facturii...a săvârșit nereguli, fără ca acea autoritate să dovedească, pe baza unor probe obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pentru care și-a exercitat dreptul de deducere era în legătură cu o fraudă săvârșită de emitentul facturii...”*

2. Decizia nr.285/2011, Bonik EOOD

*„Art.167...din Directiva 112/2006/CE trebuie interpretate în sensul că refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA aferentă unei livrări de bunuri pe motiv că, ținând cont de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără a se stabili...dacă această persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA care a intervenit în amonte sau în aval...”*

3. Decizia nr.277/2014, PPUH Stehcemp

*„ 51. Determinarea măsurilor care, într-o anumită cauză pot fi solicitate în mod rezonabil persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte, depinde în mod esențial de circumstanțele respectivei cauze.”*

În lumina celor prezentate mai sus, se constată că susținerea petentei referitoare la faptul că „*nu se poate reține în culpa noastră faptul că anumite societati furnizoare nu si-au depus declaratiile fiscale obligatorii, neexistand nici o prevedere legală în acest sens, chiar daca la un moment dat am avut cu acestea un raport juridic*” nu se înscrie în ansamblul măsurilor de minimă prevenție și informare asupra unui furnizor de bunuri sau servicii, pentru un contribuabil care dorește să își exercite dreptul de deducere pentru TVA asupra bunurilor livrate sau serviciilor prestate. Jurisprudența CJUE în materia dreptului de deducere a TVA face referire la situațiile în care persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe despre eventuale nereguli săvârșite în amonte.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(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 unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. (...).*

Astfel, textul de lege consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, se reține că Jurisprudența Curții Europene de Justiție a fost constantă în a aprecia că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorată și situația „normală” care ar fi existat în absența acestui artificiu va fi restabilită.

În speță, se reține și Decizia nr.5679/2013 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, care precizează:

*“Potrivit art.146 alin.(1) lit.a) C.fisc. dreptul de deducere pentru beneficiar se acordă doar dacă facturile fiscale sunt întocmite de o persoană impozabilă ca plătitoare de TVA.*

***În condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali al bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență.***

Nu poate fi primită apărarea recurenței în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât potrivit art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991 «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz».

*Rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.”*

Organul de soluționare a contestației, în acord cu jurisprudența europeană și națională, consideră că dreptul de deducere nu poate fi recunoscut din punct de vedere fiscal decât în baza unei premise clare și certe, aceea a realității și valabilității tranzacțiilor dintre petentă și furnizorii săi, fapt care nu a putut fi probat întrucât furnizorii petentei, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală, nu mai pot fi verificați din diverse motive, cum ar fi pentru că nu funcționează la sediul social declarat, nu au declarat sau nu recunosc livrările efectuate, sunt declarați contribuabili inactivi, respectiv neînregistrați în scopuri de TVA, nu au înregistrat și nu au plătit impozite și taxe, facturile nu sunt completate cu toate informațiile cerute de lege.

Referitor la afirmația societății potrivit căreia nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, aceasta nu poate reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât la momentul achiziției, societatea, chiar dacă nu poate fi făcută răspunzătoare de faptele furnizorului, avea obligația să solicite și să se asigure că primește toate documentele legale care stau la baza achiziției, și totodată să verifice îndeplinirea tuturor condițiilor pentru acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă, având caracter cumulativ și totodată obligatoriu, impuse de legea fiscală, respectiv îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor, cât și pentru beneficiar.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și **obligația** persoanei impozabile de a demonstra acest drept și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83

ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este **obligatia persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

Față de cele prezentate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia *“(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.3.741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*.

se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de ... lei pentru care nu s-a acordat drept de deducere.

**Referitor la suma de ... lei stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală aferentă unei lipse în gestiunea petentei , se reține că petenta nu face nicio mențiune cu privire la acest capăt de cerere, nu aduce niciun argument în susținere, contrar dispozițiilor art.269 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:**

*“ART. 269 Forma și conținutul contestației*

*(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

Referitor la îndeplinirea cerinței de la lit.c) privind **motivarea în fapt și în drept a contestației**, prevederi care se coroborează cu cele ale pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

*„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*,

se reține că prin contestația formulată petenta nu a ținut seama de aceste aspecte.

Având în vedere faptul că petenta nu aduce motivații pe fondul cauzei bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept fiscală, prin care să combată constatările organelor fiscale, pentru capătul de cerere reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, se va respinge contestația ca nemotivată în baza art.279 alin.(1) din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F.nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care stipulează:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

**În ceea ce privește accesoriile stabilite prin Decizia de impunere nr....03.02.2011** încheiată de către organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală, în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- majorări de întârziere aferente impozit pe profit: ... lei;
- majorări de întârziere aferente TVA: ... lei,

prin contestație petenta nu aduce niciun argument referitor la aceste sume, la modul de calcul sau la legalitatea stabilirii lor.

**În drept**, în cauză sunt incidente dispozițiile art.119 alin. (1) și art. 120 alin. (1) și (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“Art. 119*

*Dispoziții generale privind majorări de întârziere*

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

*Art. 120*

*Majorări de întârziere*

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

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele fiscale au procedat la calculul accesoriilor în suma de ... lei, potrivit principiului de drept „accesorium sequitur principale”.

În temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căruia:

*„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct. 11.1. lit. b) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”*

pentru capătul de cerere privind accesorii în sumă de ... lei calculate de organele de inspecție fiscală și aferente obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr..../03.02.2011, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se

## **DECIDE**

1. Admiterea contestației formulată de societatea **X** împotriva Deciziei de impunere nr. ... / 03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând impozit minim, cu consecința anulării parțiale a Deciziei contestate pentru această sumă.

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată de societatea **X** împotriva Deciziei de impunere nr. .../ 03.02.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

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

3. Respingerea, ca nemotivată, a contestației formulată de societatea **X** împotriva Deciziei de impunere nr. ... / 03.02.2011 privind



obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – TVA;
- .. lei – majorări de întârziere aferente TVA și impozit pe profit stabilit suplimentar;

4. Prezenta decizie se comunica la:

- SP .... IPURL, cu sediul în Deva, ... jud. Hunedoara;
- DGRFP Timișoara - A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015

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

...  
DIRECTOR GENERAL