



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336 85 48
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA NR. 81 / 2012

privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL, înregistrată la Direcția generală de soluționare
a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală sub
nr.907630/10.10.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./03.10.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor - Agenția Națională de Administrare Fiscală sub nr.X/10.10.2011 asupra contestației formulată de **SC .X. SRL** cu sediul în localitatea X, str.X nr.X, județul X, CUI X.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.08.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. și privește suma totală de **.X. lei** reprezentând:

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

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicata, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr..X./31.08.2011, respectiv 01.09.2011, așa cum rezultă din adresa Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea

de inspecție fiscală nr..X./01.09.2011 și data depunerii contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., respective 27.09.2011 sub nr..X., conform datei înscrise pe ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL**.

I. Societatea solicită admiterea contestației și anularea Deciziei de impunere nr..X./31.08.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2011 pe care le consideră netemeinice și nelegale pentru următoarele motive :

Societatea susține că pe parcursul verificărilor, organele de inspecție fiscală au dispus suspendarea acțiunii de control până la primirea rezultatelor verificărilor efectuate de controale încrucișate la partenerii de afaceri deoarece au constatat neconcordanțe între declarațiile depuse de contestatoare și cele depuse de partenerii de afaceri.

În urma definitivării controalelor încrucișate la furnizori, organele de inspecție fiscală au finalizat controlul, concluzionând că cheltuielile cu materiile prime sau mărfurile achiziționate pe bază de facturi sunt cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil deoarece nu au avut afaceri cu societatea contestatoare sau nu au fost identificate.

Întrucât facturile fiscale nu au fost considerate documente justificativ fiscale, organele de inspecție fiscală au calculat impozit pe profit și TVA suplimentar cu majorări și penalități aferente.

Societatea susține că a respectat prevederile Legii contabilității și a înregistrat cronologic și sistematic documentele justificative care au fost întocmite și completate cu toate mențiunile prevăzute de lege.

Societatea consideră că prin înregistrarea în contabilitate a facturilor de marfă de la furnizori, bugetul de stat nu a fost prejudiciat întrucât prin vânzarea acestor mărfuri contestatoarea a calculat și virat la buget taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe profit.

În ceea ce privește accesoriile, societatea arată că întrucât sumele suplimentare au fost calculate eronat și nefondat nu poate fi obligată la plata majorărilor și penalităților de întârziere în conformitate cu principiul de drept

potrivit căruia accesoriul urmează principalul, motiv pentru care solicită admiterea contestației și anularea deciziei de impunere.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 31.08.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./31.08.2011, organele fiscale din cadrul DGFP .X. au constatat următoarele :

Din Raportul nr..X./24.02.2010 primit de la Copartimentul de schimb internațional de informații din cadrul DGFP .X., vizând declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, a rezultat că, în perioada ianuarie 2007 – noiembrie 2009, societatea a declarat achiziții de bunuri de la diverse societăți în condițiile în care societățile respective nu au declarat livrări către SC .X. SRL.

Sumele declarate de contestatoare drept achiziții de bunuri au fost înregistrate în contabilitate în baza unor facturi fiscale, pentru care agentul economic nu a putut face dovada intrării în gestiune a acestor bunuri și a achitării contravalorii acestora.

Din verificările efectuate asupra facturilor în baza cărora au fost achiziționate bunurile, din informațiile transmise de către organele fiscale în a căror rază teritorială își au sediul social firmele furnizoare, precum și din consultarea bazelor de date de care dispune Oficiul Național al Registrului Comerțului a rezultat că facturile respective nu reflectă operațiuni reale deoarece firmele nominalizate în facturi nu au înregistrat documentele respective, unele neexistând, altele fiind radiate ori inactive la data menționată în facturi, iar restul susținând cu ocazia controalelor încrucișate efectuate, că nu au avut relații cu SC .X. SRL și, în consecință, impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor vânzări nu au fost colectate la buget.

Având în vedere că facturile în baza cărora au fost achiziționate bunurile nu reflectă operațiuni reale, societatea a înregistrat pe cheltuieli de exploatare sume reprezentând consumuri sau amortizare, diminuând astfel în mod nejustificat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit pentru perioada verificată cu suma de .X. lei.

Prin majorarea bazei impozabile aferentă impozitului pe profit cu suma de .X. lei, organele de inspecție fiscală au stabilit o obligație suplimentară de plată în cuantum de .X. lei. Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar au fost calculate accesorii în sumă totală de .X. lei.

Având în vedere că organele de inspecție fiscală au constatat că facturile respective nu reflectă operațiuni reale, societatea nu se află în situația efectuării de achiziții destinate realizării unor operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, în ceea ce privește facturile în care la rubrica -furnizor- figurează contribuabili care au fost declarați inactivi, chiar în cazul în care aceste facturi ar reflecta operațiuni reale, contestatoarea nu ar fi avut drept de deducere a TVA înscrisă în acestea întrucât contribuabililor respectivi le-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 2005 – 2006 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată, în cuantum de .X. lei, înscrisă în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA, pentru care nu a putut prezenta nici un document justificativ, iar în luna noiembrie 2005 a înscris în mod eronat în jurnalul de cumpărături, TVA în sumă .X. lei în condițiile în care în factura nr..X./17.11.2005 emisă de SC .X. .X. SRL era înscrisă TVA în sumă de .X. lei.

În consecință, taxa pe valoarea adăugată dedusă nejustificat de societate în sumă de .X. lei se constituie obligație suplimentară de plată la bugetul general consolidat. Pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar au fost calculate accesoriile în cuantum total de .X. lei.

Prin adresa nr..X./01.09.2011, aflată în copie la dosarul cauzei, emisă de Direcția Generală a Finanșelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost sesizate organele de urmărire penală, în conformitate cu art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, prin înaintarea către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./31.08.2011, contestată de SC .X. SRL din localitatea .X. județul .X., **în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.**

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, susținerile contestatoarei în raport cu prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de organul fiscal, se rețin următoarele :

1. In ceea ce privește suma totale de .X. lei reprezentând .X. lei impozit pe profit, .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, .X. lei TVA și .X. lei majorări de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond, în condițiile în care Raportul de inspecție fiscală nr..X./31.08.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./31.08.2011 contestată, a fost înaintat către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.43 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare și ale art.9 alin.1) lit.c) din Legea nr,241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ianuarie 2007 – noiembrie 2009 societatea a achiziționat bunuri de la diversi furnizori în baza unor facturi fiscale pentru care contestatoarea nu a putut face dovada intrării în gestiune a bunurilor înscrise în facturile respective și a achitării contravalorii acestora.

Urmare controlului efectuat asupra documentelor prezentate precum și din consultarea bazelor de date de care dispune Oficiul National al Registrului Comerțului a rezultat că facturile respective nu reflectă operațiuni reale, firmele furnizoare nominalizate în facturi fie nu au înregistrat documentele respective, unele neexistând, fie erau radiate ori inactive la data menționată în facturi, iar în urma controalelor încrucișate efectuate s-a constatat că nu au avut relații comerciale cu societatea contestatoare.

Facturile respective au fost înregistrate pe cheltuieli de exploatare sau amortizare diminuând astfel în mod nejustificat baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit pentru perioada 2005 – septembrie 2009.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus nejustificat taxa pe valoarea adăugată înscrisă pe facturile fiscale care nu reflectau operațiuni reale.

Prin diminuarea bazei de impozitare și deducerea nejustificată a TVA, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.19 alin.1), art.145 alin.8) lit.a), în vigoare în perioada 01.01.2005 – 31.12.2006, respectiv art.146 alin.1) lit.a), în vigoare în perioada 01.01.2007 – 31.11.2009, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Prin adresa nr..X./01.09.2011, aflată în copie la dosarul cauzei, emisă de Direcția Generală a Finanșelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost sesizate organele de urmărire penală, în conformitate cu art.108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, prin înaintarea către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X. a Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./31.08.2011, contestată de SC .X. SRL din localitatea .X. județul .X., **în vederea constatării existenței sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și art.43 din Legea contabilității nr.82/1991 cu modificările și completările ulterioare.**

În drept, art.214 alin.1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, 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 procedură administrativă“.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare prin Decizia de impunere nr..X./31.08.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2011 și stabilirea caracterului infracțional al faptelor constatate există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că în urma verificărilor organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat pe cheltuieli facturi care nu reflectau operațiuni reale, cu consecința diminuării obligațiilor de plată către bugetul de stat, fapte asupra cărora urmează să se pronunțe organele de cercetare și urmărire penală sesizate de organele de inspecție fiscală.

Mai mult, se reține faptul că inspecția fiscală a fost demarată la solicitarea Gărzii Financiare .X. care a transmis structurii de inspecție din cadrul DGFP .X., procesul verbal nr..X./MS/04.08.2011, încheiat în urma unei acțiuni de control

efectuată la SC .X. SRL la solicitarea organelor de poliție, act de control în care sunt analizate o parte din facturile de achiziții de bunuri, concluzionând că operațiunile reflectate de acestea nu sunt reale. Pentru aspectele cuprinse în procesul verbal, Garda Financiară .X. a sesizat organele de cercetare penală.

Astfel, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept *“penalul ține în loc civilul”*.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 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.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004, s-a pronunțat în sensul că *“înaintarea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2) din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii”*.

În acest sens, este și Decizia Curții Constituționale nr.72 din 28 mai 1996 prin care Curtea Constituțională 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”*.

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, 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, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei pentru suma totală de .X. lei reprezentând .X. lei impozit pe profit, .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, .X. lei TVA și .X. lei majorări de întârziere aferente TVA, 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 cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

“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”.

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală , statează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile [art. 213](#) alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. [...]”.

2. Referitor la sumă de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată și la sumă de .X. lei reprezentând accesorii, cauza supusă soluționării este dacă societatea avea dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care nu face dovada deținerii documentului legal în baza căruia se poate exercita dreptul de deducere a taxei.

In fapt, în luna martie 2006 societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, în baza unei facturi proforme emisă de SC .X. SRL către .X. SRL, fără a fi în măsură să prezinte documentul legal în baza căruia se poate exercita dreptul de deducere a taxei, respective factura fiscală.

Prin contestația formulată societatea nu depune documente și nu aduce argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, ci se rezumă la prezentarea unor aspecte generale legate de modul în care s-a desfășurat inspecția fiscală.

In drept, la art.145 alin.8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data deducerii de către societate a taxei în sumă de .X. lei, se precizează că :

“(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană

impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(8\)](#), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la [art. 150 alin. \(1\) lit. b\)](#) și [art. 151 alin. \(1\) lit. b\)](#), care sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit [art. 155 alin. \(4\)](#);

In temeiul acestor prevederi legale se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată societatea trebuie să justifice dreptul de deducere cu factura fiscală emisă pe numele său de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de TVA.

Din documentele aflate la dosar se reține că societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată de pe factura proformă emisă de SC .X. SRL a cărui beneficiar este societatea .X. SRL și nu SC .X. SRL.

Având în vedere că documentul în baza căruia societatea a dedus taxa pe valoarea adăugată nu întrunește condițiile de formă și de fond cerute de actul normativ mai sus explicitat în vederea exercitării dreptului de deducere, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au dat dreptul la deducere a TVA înscrisă pe factura respectivă, procedând la stabilirea unei taxe pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

În consecință, având în vedere cele reținute și în temeiul art.216 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală conform căreia „*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 societății pentru suma de .X. lei reprezentând TVA.

În ceea ce privește accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei stabilite prin Decizia de impunere nr..X./31.08.2011 încheiată de organele fiscale din cadrul DGFP .X., aceasta reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina societății a fost reținut ca datorat debitul în sumă de .X. lei reprezentând accize pentru energie electrică, aceasta datorează și accesoriile aferente în sumă de .X. lei, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*.

Având în vedere că societatea nu contestă modul de calcul a obligațiilor vamale sub aspectul cotelor aplicate, numărul de zile pentru care au fost calculate accesoriile, însumarea produselor dintre baza de calcul, numărul de zile de întârziere și cota de accesorii aplicată, contestația se va respinge ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul actelor normative invocate și în baza prevederilor art.214 alin.1) lit.a) și art.216 alin.1) și 4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.10.1 și pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE :

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./31.08.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./31.08.2011 încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând .X. lei impozit pe profit, .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, .X. lei TVA și .X. lei majorări de întârziere aferente TVA, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organului de inspecție fiscală urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea acesta să fie înaintat organului competent, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pronunțată pe latura penală.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr..X./31.08.2011 emisă de DGFP .X. pentru suma totală de **X lei** reprezentând :

- .X. lei TVA,

- .X. lei majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X. .X. sau la Curtea de Apel .X., în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

X