



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 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. / 2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. X S.R.L.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor, **asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de S.C. X S.R.L.** soluționare suspendată prin Decizia emisă de Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, **ca urmare a pronunțării unei soluții definitive pe latură penală prin Decizia Penală pronunțată de Tribunal în Dosar.**

Contestația a fost formulată parțial împotriva procesului verbal încheiat de către organele de control ale Direcției Controlului Fiscal, și are ca obiect suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- penalități de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată,
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată restanta la plată,
- penalități de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată restanta la plată,
- impozit pe profit,
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- penalități de întârziere.

Prin adresa, pentru faptele menționate în procesul verbal de control încheiat au fost sesizate organele de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă Judecătoria.

Prin Decizia privind soluționarea contestației formulată de S.C.X S.R.L. prin care se atacă parțial procesul verbal încheiat de organele de control ale Direcției Controlului Fiscal, Direcția generală de soluționare a

contestațiilor a suspendat soluționarea cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală emisă de Parchetul de pe lângă judecătoria în Dosar s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuitului, administrator și asociat unic al S.C. X SRL, reținându-se că în cauză a fost dispusă efectuarea unei expertize contabile care a statuat faptul că, în ceea ce privește facturile nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra cantităților de mărfuri prevăzute în facturile mai sus precizate, stabilindu-se că neînregistrarea lor în evidența contabilă nu a avut consecințe fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată și impozit pe profit.

Ordonanța mai sus invocată a fost atacată de Direcția generală a finantelor publice, iar prin Ordonanța emisă de Prim-procurorul adjunct al Parchetului de pe lângă Judecătoria în dosar s-a dispus respingerea plângerii formulate de Direcția generală a finantelor publice.

Agenția Națională de Administrare Fiscală a formulat plângere împotriva soluțiilor date de procurori în dosarele ale Parchetului de pe lângă Judecătoria.

Prin sentința penală pronunțată de judecătoria - secția penală, în Dosar, instanța a hotărât respingerea plângerii formulate de A.N.A.F. prin Direcția generală a finanțelor publice împotriva soluțiilor de neîncepere a urmăririi penale pronunțate ale Parchetului de pe lângă judecătoria, instanța apreciind că soluția procurorului este temeinică și legală, în cauză fiind efectuată o expertiză contabilă prin care s-a probat faptul că tranzacția imputată de petentă nu a mai avut loc între societățile conduse de intimați, facturile emise fiind anulate.

Prin Decizia penală definitivă, pronunțată de Tribunalul în Dosar, instanța a hotărât respingerea recursului declarat de Direcția generală a finantelor publice împotriva sentinței penale pronunțată de judecătoria, considerând, în consens cu aprecierile primei instanțe, că raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză probează inexistența tranzacției efective între cele 2 societăți, apreciind că soluția procurorului este temeinică și legală.

Totodată, Tribunalul a reținut prin Decizia penală mai sus menționată că prima instanță a pronunțat o hotărâre legală și temeinică, în cauză neputând fi reținute împrejurări care să conducă la o altă concluzie decât cea la care a ajuns procurorul.

Având în vedere că Decizia penală pronunțată de Tribunalul , aflată în copie la dosarul cauzei, **este definitivă**, reiese că motivul care a

determinat suspendarea soluționării cauzei **S.C. X S.R.L.** a încetat definitiv și irevocabil .

Ca urmare, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală va relua procedura administrativă de soluționare a contestației formulate de **S.C. X SRL**.

I. I. S.C.X SRL contestă parțial procesul verbal de control încheiat de către organele de control ale Direcției Controlului Fiscal, precizând următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, societatea precizează că organele de control nu i-au solicitat să fac dovada existenței exemplarelor albastre ale facturilor, care au fost găsite ulterior.

Astfel, **S.C. X SRL** precizează că anexează în copie legalizată facturile.

Totodată, societatea precizează că în ceea ce privește facturile emise către S.C. E s-a găsit exemplarul albastru pe care scrie anulat dar din neglijență acesta nu a fost prins la exemplarul roșu și cel verde.

De asemenea, referitor la factura emisă către S.C. I și factura emisă către S.C. B S.R.L., s-a găsit exemplarul albastru pe care scrie anulat și poate fi făcută dovada că factura nu a fost înregistrată nici în contabilitatea S.C. I SRL și nici în contabilitatea S.C. B S.R.L., astfel încât statul nu a fost prejudiciat, cele două facturi mai sus precizate fiind anulate.

Totodată, referitor la factura emisă către S, factura emisă către S.C. I, factura nr. emisă către S.C. E, contestația consideră că statul nu a fost prejudiciat întrucât facturile respective nu au fost înregistrate la societățile mai sus precizate, facturile fiind anulate conform art. 160 alin. (1) lit. a din Codul fiscal.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, **S.C. X SRL** face referire la conturile 461 și 462 al S.C. S S.R.L. către care a fost emisă factura, platile fiind în mod eronat evidențiate în contul 462 S în loc de 411 S, astfel că nu pot fi aplicabile prevederile art. 68 alin. 5 din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002.

Totodată, societatea contestă și majorările de întârziere aferente, precum și penalitățile calculate la debitul stabilit suplimentar reprezentând taxa pe valoarea adăugată, precum și accesoriile actualizate de organele de control la o taxa pe valoarea adăugată restanta la plata.

De asemenea, **S.C. X SRL** contestă și impozitul pe profit precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente având în vedere copiile legalizate ale exemplarelor albastre ale facturilor menționate la capitolul de TVA.

II. Prin procesul verbal încheiat organele de control ale Direcției Controlului Fiscal, au constatat următoarele:

În perioada iulie 2002 – februarie 2003, **S.C. X SRL** nu a înregistrat în evidența contabilă un număr de 9 facturi. Astfel, organele de control au găsit la cotorul de facturi exemplarul verde și exemplarul roșu care ar fi trebuit înregistrat în contabilitate iar exemplarul albastru nu a fost prezentat organelor de control rezultând ca acesta a fost predat beneficiarului.

De asemenea, organele de control au constatat că în perioada iulie – august 2002, societatea a emis către S.C. E S.R.L. facturile reprezentând combustibil pe care **S.C. X SRL** nu le-a înregistrat în evidență deși au fost încasate parțial sau integral cu ordine de plată.

În perioada iulie 2002 – decembrie 2003 au fost înregistrate în evidența contabilă în conturile 461 și 462 sume reprezentând contravaloare marfă încasată prin bancă de la parteneri de afaceri, pentru care nu s-au întocmit facturi fiscale în termen de 3 zile de la încasarea sumelor conform prevederilor art. 68 alin. 5 din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002.

Prin urmare, organele de control au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată pentru care au fost calculate majorări de întârziere aferente, precum și penalități de 0,5% .

Totodată, pentru taxa pe valoarea adăugată restantă la plată, organele de control au calculat majorări de întârziere aferente și penalități de 0,5%.

De asemenea, organele de control au recalculat impozitul pe profit pe anul 2002 având în vedere veniturile neînregistrate de societate aferente celor 9 facturi, cheltuielile nedeductibile stabilite, respectiv diferența de preț aferentă vânzării de mărfuri sub prețul de achiziție, precum și de pierderea fiscală de recuperate din anul 2001, rezultând un impozit pe profit suplimentar.

Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, organele de control au calculat dobânzi de întârziere și penalități de întârziere.

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

1. În ceea ce privește suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,

- impozit pe profit, cauza supusă soluționării este dacă

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fondul cauzei pentru suma aferentă facturilor, în condițiile în care instanța de judecată s-a pronunțat pe latură civilă, prin decizie definitivă, în sensul că a reținut

inexistența operațiunilor economice imputate, facturile respective fiind anulate.

În fapt, urmare verficarilor efectuate la **S.C. X S.R.L.**, prin procesul verbal de control, organele de control au constatat ca societatea a prejudiciat bugetul de stat cu suma reprezentand impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată.

Pentru faptele menționate în procesul verbal de control încheiat au fost sesizate organele de cercetare penală din cadrul Parchetului de pe lângă judecătoria, în vederea constatării existenței sau inexistenței săvârșirii unei infracțiuni, în conformitate cu prevederile art.214 alin. (1) lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările ulterioare.

Prin Decizia privind soluționarea contestației formulate de **S.C. X S.R.L.** prin care se atacă parțial procesul verbal încheiat de organele de control ale Direcției Controlului Fiscal, Direcția generală de soluționare a contestațiilor a suspendat soluționarea cauzei până la pronunțarea unei decizii definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în conformitate cu art. 214 alin. (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările ulterioare.

Prin decizia mai sus menționată s-a reținut că există o strânsă interdependență între stabilirea obligațiilor bugetare consemnate în procesul verbal contestat și stabilirea caracterului infracțional al faptelor reținute în sarcina societății constând în neînregistrarea în evidența contabilă a unor facturi fiscale de vânzări a unor produse, fapt ce a condus la denaturarea profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată.

S-a constatat că Statul Român prin Agenția Națională de Administrare Fiscală reprezentată prin Direcția generală a finanțelor publice s-a constituit parte civilă pentru suma totală contestată .

S-a constatat că Inspectoratul de Poliție a dispus efectuarea unei expertize contabile în dosarul penal la cererea învinutului, asociat unic și administrator al **S.C. X S.R.L.**

Prin Ordonanța emisă de Parchetul de pe lângă judecătoria în Dosar s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinutului administrator și asociat unic al **S.C.X SRL**, reținându-se că în cauză a fost dispusă efectuarea unei expertize contabile care a statuat faptul că, în ceea ce privește facturile nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra cantităților de mărfuri prevăzute în facturile mai sus precizate, stabilindu-se că neînregistrarea lor în evidența contabilă nu a avut consecințe fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată și impozit pe profit.

Ordonanța mai sus invocată a fost atacată de Direcția generlă a finanțelor publice iar prin Ordonanța emisă de Prim-procurorul adjunct al Parchetului de pe lângă Judecătoria s-a dispus respingerea plângerii formulate de Direcția generlă a finanțelor publice.

Prin sentința penală pronunțată de judecătoria - secția penală, instanța a hotărât respingerea plângerii formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva soluțiilor de neîncepere a urmăririi penale pronunțate în dosarele Parchetului de pe lângă judecătoria, instanța apreciind că soluția procurorului este temeinică și legală, în cauză fiind efectuată o expertiză contabilă prin care s-a probat faptul că tranzacția imputată de petentă nu a mai avut loc între societățile conduse de intimați, facturile emise fiind anulate.

Prin Decizia penală definitivă, pronunțată de Tribunalul în Dosar, instanța a hotărât respingerea recursului declarat de Direcția generală a finanțelor publice împotriva sentinței penale pronunțată de judecătoria, considerând, în consens cu aprecierile primei instanțe, că raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză probează inexistența tranzacției efective între cele două societăți.

În drept, art. 214 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, precizează:

„Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care s-a constituit parte civilă”.

De asemenea, art. 415 alin. (1) din Codul de procedură penală, prevede:

„Hotărârile instanței penale devin executorii la data când au rămas definitive”.

Din interpretarea textelor de lege rezultă că hotărârea instanței penale cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă trebuie respectată în soluționarea contestației de la data rămânerii acesteia definitive.

Se reține că Statul Român prin Agenția Națională de Administrare Fiscală reprezentată prin Direcția generală a finanțelor publice s-a constituit parte civilă

Totodată, se reține că prin Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală emisă de Parchetul de pe lângă judecătoria s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală a învinuitului, administrator și asociat unic al **S.C. X S.R.L.**, reținându-se că în cauză a fost dispusă efectuarea unei expertize contabile care a statuat faptul că, în ceea ce privește facturile nu s-a realizat transferul dreptului de proprietate asupra cantităților de mărfuri prevăzute în facturile mai sus precizate, stabilindu-se că neînregistrarea lor în evidența contabilă nu a avut consecințe fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată și impozit pe profit.

De asemenea, se reține că ordonanța mai sus invocată a fost atacată de Direcția generală a finanțelor publice iar prin Ordonanța emisă de prim-procurorul adjunct al Parchetului de pe lângă Judecătoria în dosar s-a

dispus respingerea plângerii formulate de Direcția generală a finanțelor publice.

Prin sentința penală pronunțată de judecătoria - secția penală, în Dosar, instanța a hotărât respingerea plângerii formulate de Agenția Națională de Administrare Fiscală împotriva soluțiilor de neîncepere a urmăririi penale pronunțate ale Parchetului de pe lângă judecătoria, instanța apreciind că soluția procurorului este temeinică și legală, în cauză fiind efectuată o expertiză contabilă prin care s-a probat faptul că tranzacția imputată de petentă nu a mai avut loc între societățile conduse de intimați, facturile emise fiind anulate.

Prin Decizia penală definitivă, pronunțată de Tribunalul- secția penală în Dosar, instanța a hotărât respingerea recursului declarat de Direcția generală a finanțelor publice împotriva sentinței penale pronunțată de judecătoria, considerând, în consens cu aprecierile primei instanțe, că raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză probează inexistența tranzacției efective între cele 2 societăți, apreciind că soluția procurorului este temeinică și legală.

Se reține că, atât Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală emisă de Parchetul de pe lângă judecătoria și Ordonanța emisă de prim-procurorul adjunct al Parchetului de pe lângă Judecătoria, cât și cele două hotărâri judecătorești mai sus menționate, respectiv sentința penală pronunțată de judecătoria - secția penală, cât și Decizia penală definitivă, pronunțată de Tribunalul- secția penală, **se referă numai la sumele aferente celor 2 facturi**, emise ca urmare a operațiunilor comerciale derulate între **S.C.X SRL** și S.C. E, **deși Direcția generală a finanțelor publice s-a constituit parte civilă pentru suma** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor la care nu s-au prezentat organelor de control toate cele trei exemplare;
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;

- impozit pe profit ;
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Se reține că, deși instanța de judecată nu s-a pronunțat pe latura civilă a cauzei prin dispozitivul hotărârii, potrivit doctrinei, **considerentele pot contribui la interpretarea corectă a dispozitivului, reprezentând un antecedent logic al deciziei, trebuind să se armonizeze cu dispozitivul, "obscuritatea uneia din aceste părți ale hotărârii se ilustrează cu claritatea celeilalte."**

În sensul celor mai sus reținute sunt și precizările Înaltei Curți de Casație și Justiție prin Decizia, unde se concluzionează că "Este neîndoielnic că autoritatea de lucru judecat se atașează dispozitivului hotărârii, dar, în

privința considerentelor, într-o abordare mai nuanțată, se poate concluziona că operează autoritatea de lucru judecat pentru acele considerente în lipsa cărora n-ar fi posibilă înțelegerea dispozitivului, precum și pentru considerentele care constituie susținerea dispozitivului”.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că respectivele considerente ale instanței penale sub aspect civil produc efecte de opozabilitate față de organul fiscal.

Astfel, se reține că urmare a hotărârii dispuse în cauză de instanță, contestația nu mai are obiect pentru suma reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată,**
- **impozit pe profit.**

În cadrul procesului penal, pentru soluționarea laturii civile părțile au avut dreptul să propună probe, să susțină cauza, astfel încât investirea Direcției generale de soluționare a contestațiilor cu soluționarea pe fond a contestației, ar constitui o reluare a faptelor care au făcut obiectul judecății laturii civile din cadrul procesului penal.

Ca urmare, pentru suma, instanța s-a pronunțat, reținând cu caracter definitiv inexistența tranzacției efective între cele 2 societăți precum și faptul că în cauză nu s-a putut dovedi existența vreunei tranzacții păguboase pentru bugetul de stat.

Având în vedere faptul că instanța judecătorească s-a pronunțat pe latură civilă din cadrul procesului penal, soluția rămasă definitivă și tinând cont de prevederile pct. 107.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, reiese că decizia instanței este titlu de creanță și poate fi pusă în executare.

Ținând seama de cele de mai sus precum și de principiul de drept **“ad imposibilia nulla est obligatio”** – **pentru imposibil nu există nicio obligație** – urmează a se respinge ca fără obiect contestația formulată de **S.C. X S.R.L.** pentru acest capăt de cerere, astfel cum se prevede la pct.12.1. lit. c din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare:

“Contestația poate fi respinsă ca :

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, lându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect”, luându-se act de soluția pronunțată pe latură civilă prin Decizia penală a Tribunalului.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de control au dispus în sarcina S.C. X S.R.L. colectarea taxei pe

valoarea adăugată aferentă facturilor emise către S.C. E S.R.L. în condițiile în care ulterior controlului societatea contestatoare a prezentat documente, respectiv copiile celor două facturi legalizate .

În fapt, în urma verificării, organele de control au constatat că la cotorul de facturi există exemplarul verde și exemplarul roșu al facturilor emise către S.C. E S.R.L. iar exemplarul albastru nu a fost prezentat organelor de control rezultând ca acesta a fost predat beneficiarului.

Astfel, organele de control au constatat că **S.C. X SRL** nu a înregistrat în evidența contabilă cele două facturi și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Prin contestație, **S.C. X SRL** precizează faptul că organele de control nu au luat în considerare toate documentele, anexând în acest sens copiile legalizate ale facturilor emise către S.C. E S.R.L.

În drept, art. 14 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, precizează:

“Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege .” iar la art. 16 alin. 1 și alin. 2 din același act normativ:

“(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, concomitent cu exigibilitatea care este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

Din analiza procesului verbal, se reține faptul că organele de control au constatat că facturile emise de societatea contestatoare către S.C. E S.R.L. nu au fost înregistrate în evidența contabilă, respectiv la cotorul de facturi s-au regăsit exemplarul verde și exemplarul roșu iar exemplarul albastru al acestora nu a fost prezentat organelor de control.

Astfel, în Anexa 1A din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se precizează ca factura este un **“formular cu regim special de înscriere și de numerotare. Tipărit în blocuri cu câte 150 de file, formate din 50 de seturi cu câte 3 file în culori diferite: albastru - exemplarul 1, roșu - exemplarul 2, verde - exemplarul 3.”** și se arhivează și înregistrează astfel:

- la **S.C. X SRL** în calitate de furnizor, la compartimentul desfacere exemplarul 2, respectiv exemplarul roșu și la compartimentul financiar-contabil exemplarul 3, respectiv exemplarul verde,

- la S.C. E S.R.L. în calitate de cumpărător, la compartimentul financiar-contabil exemplarul 1, respectiv exemplarul albastru.

Prin contestație, **S.C. X SRL** precizează faptul că organele de control nu au luat în considerare toate documentele, anexând în acest sens copiile legalizate „ale exemplarelor albastre” ale facturilor emise către S.C. E S.R.L.

Astfel, din analiza celor două facturi mai sus menționate, anexate în copie la dosarul cauzei la paginile 57-58, volumul 1, se reține faptul că acestea au fost legalizate conform ștampilei aplicate pe verso de către notarul public însă organul de soluționare nu poate stabili cu certitudine că exemplarele legalizate ale facturilor emise de societatea contestatoare către S.C. E S.R.L. sunt cele albastre.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze procesul verbal încheiat pentru taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul contestat, să verifice dacă exemplarele legalizate ale facturilor emise de societatea contestatoare către S.C. E S.R.L. sunt cele albastre și în funcție de cele constatate, dacă este cazul, să recalculeze taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor menționate mai sus ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.” coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. X SRL are obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise către diverși beneficiari în condițiile în care aceste facturi nu au

fost înregistrate în evidența contabilă și nici anulate conform prevederilor legale.

În fapt, în urma verificării, organele de control au constatat că la cotorul de facturi există exemplarul verde și exemplarul roșu al unui număr de cinci facturi emise către diverși beneficiari. Pe cele două exemplare nu este înscrisă mențiunea "Anulat" iar exemplarul albastru nu a fost prezentat organelor de control rezultând ca acesta a fost predat beneficiarului.

Astfel, organele de control au constatat că **S.C. X SRL** nu a înregistrat în evidența contabilă cele cinci facturi și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

În drept, art. 14 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, precizează:

"Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege ." iar la art. 16 alin. 1 și alin. 2 din același act normativ:

"(1) Exigibilitatea este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

(2) Exigibilitatea ia naștere concomitent cu faptul generator, cu excepțiile prevăzute de prezenta lege."

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că faptul generator al taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul efectuării livrării de bunuri și/sau în momentul prestării serviciilor, concomitent cu exigibilitatea care este dreptul organului fiscal de a pretinde plătitorului de taxă pe valoarea adăugată, la o anumită dată, plata taxei datorate bugetului de stat.

În Anexa 1A din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se precizează ca factura este un ***"formular cu regim special de înscriere și de numerotare. Tipărit în blocuri cu câte 150 de file, formate din 50 de seturi cu câte 3 file în culori diferite: albastru - exemplarul 1, roșu - exemplarul 2, verde - exemplarul 3."***, servește ca document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate și se arhivează și înregistrează astfel:

- la **S.C. X SRL** în calitate de furnizor, la compartimentul desfacere exemplarul 2, respectiv exemplarul roșu și la compartimentul financiar-contabil exemplarul 3, respectiv exemplarul verde,

- la cumpărători, la compartimentul financiar-contabil exemplarul 1, respectiv exemplarul albastru.

De asemenea, la art. 10 din Anexa 1B din același act normativ se prevede:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că formularele neutilizabile, defectuos tipărite, respectiv facturi se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se mențiunea "ANULAT", pe toate exemplarele și se restituie, cu excepția formularelor din carnete broșate, gestionarului de formulare, sub semnătura persoanei predatoare, în fișa de magazie a formularului cu regim special înscriindu-se numărul și seria formularului respectiv în coloana "formulare neutilizabile", urmând a fi predate la arhivă și păstrate conform normelor legale.

Din analiza procesului verbal, se reține că organele de control au constatat că la cotorul de facturi există exemplarul verde și exemplarul roșu pe care nu este înscrisă mențiunea “Anulat” al următoarelor facturi:

- factura emisă către S.C. I,
- factura emisă către S.C. E,
- factura emisă către S.C. IN,
- factura emisă către S.C. B

- factura nr. emisă către S, iar exemplarul albastru nu a fost prezentat organelor de control.

Totodată, organele de control au constatat că societatea contestatoare nu a înregistrat în evidența contabilă facturile menționate mai sus.

Astfel, se reține faptul că nefiind anulate, cele cinci facturi au fost predate beneficiarilor iar **S.C. X SRL** avea obligația să le înregistreze în evidența contabilă și să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la faptul că beneficiarii nu au înregistrat în evidența contabilă facturile în cauză și nu au dedus taxa pe valoarea adăugată astfel încât statul nu a fost prejudiciat, fapt confirmat de beneficiari prin adresele anexate la dosarul cauzei, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât în situația în care bunurile care au făcut obiectul celor cinci facturi nu ar fi fost livrate beneficiarilor, societatea contestatoare ar fi trebuit să dețină la cotorul de facturi toate cele trei exemplare, respectiv albastru - exemplarul 1, roșu - exemplarul 2 și verde - exemplarul 3, pe care ar fi trebuit înscrisă mențiunea "ANULAT" prin barare pe diagonală, pe toate exemplarele.

Referitor la afirmația societății contestatoare potrivit căreia facturile au fost anulate conform art. 160 alin. 1 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât facturile au fost emise în perioada octombrie 2002 – februarie 2003 când erau în vigoare prevederile Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată și ale Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, și nu cele ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal care potrivit art. 297 a intrat în vigoare la data de 01.01.2004.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în perioada verificată, se reține că în mod legal organele de control au dispus în sarcina societății contestatoare colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă celor cinci facturi emise către diversi beneficiari, care nu au fost înregistrate în evidența contabilă și nici anulate, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X SRL** pentru taxa pe valoarea adăugată.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. X SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă contravalorii marfurilor încasate prin bancă în condițiile în care societatea contestatoare nu a întocmit facturi fiscale în termen de trei zile de la încasarea sumelor.

În fapt, în urma verificării, organele de control au constatat că în perioada iulie 2002 – decembrie 2003 **S.C. X SRL** a înregistrat în conturile 461 “Debitori diversi” și 462 “Creditori diversi” sume reprezentând contravaloare marfă încasată prin bancă de la parteneri de afaceri, pentru care nu au fost întocmite facturi în termen de trei zile de la încasarea sumelor conform prevederilor art. 68 alin. 5 din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002.

Astfel, organele de control au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată aferentă sumelor înregistrate în contul 462 “Creditori diversi”.

În drept, art. 16 alin. 4 lit. c din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, precizează:

„Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator atunci când:

c) se încasează avansuri, [...]” iar la art. 68 alin. 5 din Hotărârea Guvernului nr. 598/2002 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se prevede:

„Pentru avansuri furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii sunt obligați să emită facturi fiscale în termen de 3 zile de la data încasării sumelor. [....].”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator atunci când se încasează avansuri, iar pentru avansuri furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii sunt obligați să emită facturi fiscale în termen de 3 zile de la data încasării sumelor.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că **S.C. X SRL** a înregistrat în conturile 461 “Debitori diversi” și 462 “Creditori diversi” sume reprezentând avans contravaloare marfă încasată prin bancă de la clienți, pentru care nu a întocmit facturi în termen de trei zile de la data încasării sumelor.

Astfel, spre exemplificare, se reține Cartea mare parțială a contului 462 S S.A., anexată în copie la dosarul cauzei la pagina 47 volumul 1, din care rezultă că sumele reprezentând avans contravaloare marfă au fost încasate prin bancă, cu ordine de plată.

În ceea ce privește argumentul contestatoarei referitor la faptul că din neglijență plățile către unul din clienți, respectiv S.C. S S.A. au fost înregistrate în contul 462 și nu în contul 411 “Clienți”, ele fiind aferente facturii, anexând în acest sens “Cartea mare partiala” a contului 411 S, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât din analiza fișei contului 411 S se reține că în debitul contului a fost înregistrată factura mai sus menționată iar pe credit au fost înregistrate sumele încasate prin bancă reprezentând contravaloarea parțială a facturii.

Având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să contrazică cele constatate de organele de control, se reține că în mod legal organele de control stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea adăugată, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **S.C. X SRL** pentru acest capăt de cerere.

5. În ceea ce privește impozitul pe profit, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunte dacă în mod legal organele de control au recalculat impozitul pe profit aferent a șapte facturi neînregistrate în evidența contabilă și care nu au fost anulate în condițiile în care ulterior controlului societatea contestatoare a prezentat documente, respectiv copiile facturilor emise către S.C. ES.R.L. legalizate.

Perioada verificată: 01.07.2002-31.12.2003

În fapt, în urma verificării, organele de control au constatat că la cotorul de facturi există exemplarul verde și exemplarul roșu al unui număr de șapte facturi emise către diversi beneficiari, iar exemplarul albastru nu a fost prezentat organelor de control rezultând ca acesta a fost predat beneficiarului.

Astfel, organele de control au constatat că **S.C. X SRL** nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile înscrise în cele șapte facturi și au procedat la recalcularea impozitului pe profit rezultând de plată suplimentar impozit pe profit .

Prin contestație, **S.C. X SRL** precizează faptul că organele de control nu au luat în considerare toate documentele, anexând în acest sens copiile legalizate ale facturilor emise către S.C. E S.R.L.

În drept, art. 7 alin. 1 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, precizează:

“Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.”

Din cele precizate mai sus, se reține faptul că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din analiza procesului verbal, se reține faptul că organele de control au constatat că **S.C. X SRL** nu a înregistrat în evidenta contabilă factura emisă către S.C. I, factura emisă către S.C. E, factura nr. emisă către S.C. I, factura emisă către S.C. B, factura nr. emisă către S și facturile emise către S.C. E S.R.L. iar la cotorul de facturi s-au regăsit exemplarul verde și exemplarul roșu, iar exemplarul albastru al acestora nu a fost prezentat organelor de control.

În Anexa 1A din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, se precizează ca factura este un **“formular cu regim special de înscriere și de numerotare. Tipărit în blocuri cu câte 150 de file, formate din 50 de seturi cu câte 3 file în culori diferite: albastru - exemplarul 1, roșu - exemplarul 2, verde - exemplarul 3.”** și se arhivează și înregistrează astfel:

- la **S.C. X SRL** în calitate de furnizor, la compartimentul desfacere exemplarul 2, respectiv exemplarul roșu și la compartimentul financiar-contabil exemplarul 3, respectiv exemplarul verde,

- la cumpărător, la compartimentul financiar-contabil exemplarul 1, respectiv exemplarul albastru.

Prin contestație, **S.C. X SRL** precizează faptul că organele de control nu au luat în considerare toate documentele, anexând în acest sens

copiile legalizate „ale exemplarelor albastre” ale facturilor emise către S.C. E S.R.L.

Astfel, din analiza celor două facturi mai sus menționate, anexate în copie la dosarul cauzei la paginile 57-58, volumul 1, se reține faptul că acestea au fost legalizate la data de 14.04.2004 conform ștampilei aplicate pe verso de către notarul public însă organul de soluționare nu poate stabili cu certitudine că exemplarele legalizate ale facturilor emise de societatea contestatoare către S.C. E S.R.L. sunt cele albastre.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze procesul verbal încheiat pentru impozitul pe profit, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul contestat, să verifice dacă exemplarele legalizate ale facturilor emise de societatea contestatoare către S.C. E S.R.L. sunt cele albastre și în funcție de cele constatate, dacă este cazul, să recalculeze impozitul pe profit aferent perioadei 2002-2003 ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare.

De asemenea, la reverificare organele de inspecție fiscală vor avea în vedere și raportul de expertiză contabilă efectuat în cauză .

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.” coroborat cu prevederile pct. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente. ”

6. În ceea ce privește suma reprezentând:

- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- penalități de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată,
- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,
- **penalități de întârziere**, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că:

a) la punctul 1) din prezenta decizie s-a respins contestația formulată de **S.C. X SRL** ca fiind fără obiect pentru suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,

- impozit pe profit,

b) la punctele 2) și 5) s-a desfiintat procesul verbal încheiat la data pentru suma reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată,

- impozit pe profit,

c) la punctele 3) și 4) s-a respins contestatia formulată de **S.C. X SRL** ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată, iar în baza procesului verbal și a anexelor la acesta nu se pot stabili cu certitudine accesoriile aferente debitelor menționate mai sus pentru care au fost dispuse soluții diferite, urmeaza sa se desfiinteze procesul verbal încheiat si pentru suma reprezentând:

- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

- penalități de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată,

- dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,

- penalități de întârziere, in vederea recalcularii acestora in functie de rezultatele verificarii, de cele reținute prin prezenta decizie și conform principiului de drept “accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului motiv pentru care accesoriile aferente debitelor pentru care s-au dat soluții de respingere rămân ca datorate.

7. În ceea ce privește suma reprezentând:

- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată restanta la plată,

- penalități de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată restanta la plată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunte dacă S.C. X SRL datorează aceste sume în condițiile în care societatea nu contestă modul de calcul și taxa pe valoarea adăugată restantă la plată care a generat aceste majorări și penalități de întârziere.

În fapt, în urma verificării, organele de control au constatat că **S.C. X SRL** a înregistrat potrivit balantei de verificare provizorie întocmită la data de 31.12.2003, în soldul contului 4423 TVA de plată restantă.

Prin urmare, organele de control au calculat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de 0,5% conform art. 33 din Legea nr. 345/2002 și art. 13, art. 14 din Ordonanța Guvernului nr. 61/2002.

În drept, art. 33 din Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, precizează:

“Pentru neplata integrală sau a unei diferențe din taxa pe valoarea adăugată în termenul stabilit, persoanele impozabile datorează majorări de întârziere și penalități de întârziere calculate conform

legislației privind calculul și plata sumelor datorate pentru neachitarea la termen a impozitelor și taxelor.”

Art. 12 din Ordonanța Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare, prevede:

„Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere.” iar la art. 13 alin. 1 se stipulează:

„Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

De asemenea, la art. 14 alin. 1 din actul normativ menționat mai sus, se precizează:

„Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor și/sau a penalităților.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare persoanele impozabile datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că **S.C. X SRL** nu contestă taxa pe valoarea adăugată și nici modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și a penalității de 0.5 %.

Prin urmare, întrucât societatea contestatoare a înregistrat potrivit balantei de verificare provizorie întocmită la data de 31.12.2003, în soldul contului 4423 TVA de plată, se reține că în mod legal organele de control au calculat majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și penalități de 0,5%.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că **S.C. X SRL** nu contestă taxa pe valoarea adăugată și nici modul de calcul al majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată și a penalității de 0.5 %, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de societate pentru suma reprezentând:

- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată restanta la plată,
- penalități de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată restanta la plată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 14, art. 16, art. 33 din Legea nr. 345/2002, art. 68 alin. 5 din

Hotărârea Guvernului nr. 598/2002, art. 10 Anexa 1B din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997, art. 7 din Legea nr. 414/2002, art. 12, art. 13, art. 14 din Ordonanța Guvernului nr. 61/2002, pct. 12.1 lit. c din OPANAF nr. 519/2005 și art. 214 alin. 4, art. 216 și art. 415 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

1. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de **S.C. X SRL** pentru suma reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată,**
- **impozit pe profit.**

2. Desfiintarea procesului verbal încheiat referitor la suma reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată,**
- **majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**
- **penalități de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată,**
- **impozit pe profit,**
- **dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit,**
- **penalități de întârziere,** urmând ca organele de control, prin

alte persoane decât cele care au întocmit procesul verbal contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **S.C. X SRL** pentru suma reprezentând:

- **taxa pe valoarea adăugată,**
- **majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată restanta la plată,**
- **penalități de 0,5% aferente taxei pe valoarea adăugată restanta la plată.**

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