



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a județului Teleorman**



Str. Dunării nr. 188  
Alexandria, Teleorman  
Tel : +0247 312 788  
Fax : +0247 421 178  
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

## **D E C I Z I A**

**Nr. 16 din .....2011**

Privind: soluționarea contestației formulată de **SC ..... SRL** cu sediul în ....., jud. Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr. ..../.....2011

Prin contestația depusă de **SC ..... SRL** cu sediul în ....., jud. Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr. ..../.....2011, petiționara contestă –prin administrator și prin SC ..... SRL în calitate de consultant fiscal - măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. F-TR ..../.....2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr. F-TR ..../.....2011.

În vederea soluționării cauzei, organul de revizuire a transmis cu Adresa nr. ..../.....2011 organelor abilitate contestația în cauză, în vederea întocmirii și transmiterii dosarului contestației, împreună cu referatul privind propunerile de soluționare, în baza dispozițiilor pct.3.1.-3.6. ale Ordinului nr.519 din 27.sept.2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală.

Cu precizarea că potrivit dispozițiilor legale în materie precizate anterior, referatul cu propunerile de soluționare va face referire la *îndeplinirea condițiilor de procedură*, instituirea măsurilor asigurătorii sau *sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală*, după caz, precum și propuneri de soluționare a contestației, *având în vedere toate argumentele* și documentele contestatorului anexate cererii.

Activitatea de Inspecție Fiscală s-a conformat dispozițiile legale în materie, potrivit Adresei nr. ..../.....2011.

Suma contestată, este la nivelul valorii totale de **..... lei** și reprezintă:

- **..... lei impozit pe profit;**
- **..... lei majorări de întârziere/accesorii.**

Organul de revizuire constatând îndeplinirea condițiilor procedurale de contestare - prevăzute de dispozițiile titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, așa cum au fost aprobate prin Ordinul nr.519/2005 al

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală -, s-a trecut la soluționarea cererii, aceasta având ca obiect creanțe fiscale.

**I. Petenta a contestat măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr.F-TR ...../.....2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr.F-TR ...../.....2011, susținând cele ce urmează:**  
În urma inspecției fiscale efectuate asupra perioadei .....2005-.....2009 s-au constatat următoarele obligații suplimentare :

- impozit pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de ..... lei;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de ..... lei ,

prin includerea în baza de impozitare a sumei de ..... lei reprezentând valoarea de inventar a efectivului de animale, a cheltuielilor cu furajele în sumă de ..... lei și a cheltuielilor cu prestările de servicii în sumă de ..... lei.

Contestația are la bază următoarele considerente:

**A. Referitor la includerea sumei de ..... lei, - compusă din ..... lei, animale înregistrate în contul 2134 "Animale și plantații" plus ..... lei animale înregistrate în contul 361 "Animale și păsări" - existente în sold în balanța de verificare de la .....2008, în categoria cheltuielilor nedeductibile pentru calculul impozitului pe profit aferent anului 2008**

Din Raportul de inspecție fiscală - pagina nr. 4 din 7 – se susține că în mod eronat organele de control au inclus suma de ..... lei, - compusa din ..... lei, animale înregistrate în contul 2134 "Animale și plantații" plus ..... lei animale înregistrate în contul 361 "Animale și păsări" - existente în sold în balanța de verificare de la .....2008, inițial în categoria veniturilor și mai apoi în categoria cheltuielilor nedeductibile pentru calculul impozitului pe profit aferent anului 2008.

Se susține că Avizul de expediție seria FLUX nr. ..../.....2008 (Anexa 2) a fost întocmit de SC ..... SRL în vederea mutării animalelor în locația fermei ....., proprietate a societății ..... SRL, ca obiectiv a unei înțelegeri privind cumpărarea acestora de către SC ..... SRL, al carei acționar majoritar (51%) din .....2008 este ..... SRL. În acest scop a fost încheiat contractul de vânzare-cumpărare (Anexa 3) din data de .....2008 din care rezultă că SC ..... SRL, având ca administrator pe ....., urma să achiziționeze de la SC ..... SRL, al carei administrator este tot ....., următoarele active în valoare de ..... lei:

- terenul fermei de vaci de lapte ....., județul Teleorman;
- grajdurile fermei de vaci de lapte ....., județul Teleorman;
- animalele, inclusiv cota de lapte, echipamentele, utilajele, etc.

Contractul de vânzare-cumpărare mai sus menționat nu a mai fost pus în aplicare din cauza litigiilor apărute cu privire la faptul ca bunurile SC ..... SRL erau gajate la ..... și că ....., administrator la SC ..... SRL, nu a prezentat în cadrul AGA din data de .....2008 raportul situațiilor financiar-contabile ale societății (Anexa 4).

Întrucât în perioada respectivă s-a confruntat cu problema acută privind adăpostul și întreținerea efectivului de animale s-a luat hotărârea la nivel de conducere a societății ca acestea sa fie mutate în saivanele de la ..... aparținând SC ..... SRL, potrivit unei înțelegeri numită VARIANTA ACCEPTATĂ (Anexa 5), semnată de către reprezentanții societății mai sus menționate și de către cei ai SC ..... SRL, la data de .....2008.

Cu privire la întocmirea Avizului de expediție din Seria FLUX nr. .... din data de .....2008, se precizează că s-a urmărit numai mutarea animalelor în cadrul locațiilor de mai sus și nicidecum vânzarea acestora către SC ..... SRL, ele nefăcând obiectul unei tranzacții comerciale, doar fiind lăsate în întreținere și exploatare, urmând ca prestatorul SC ..... SRL să factureze contravaloarea serviciului efectuat. În acest sens s-a încercat și

asigurarea furajării animalelor prin mutarea, o dată cu animalele, a unui efectiv de furaje pe baza Avizului Seria FLUX ..... din .....2008.

Potrivit evidenței financiar-contabile [jumale de vânzări, balanțe de verificare lunare, bilanțurile contabile la .....2008 și la .....2008, inventarelor la .....2008 și .....2009 (Anexa 6)] ar rezulta că animalele sunt în continuare proprietatea SC ..... SRL fiind înregistrate în conturile 213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și păsări" și respectiv 361 "Animale și păsări".

Chiar din cuprinsul Procesului-verbal încheiat la data de .....2008 cu ocazia întrunirii asociatilor SC ..... SRL în vederea "analizării activității societății și propuneri pentru îmbunătățirea acesteia", asociații prezenți sunt de acord cu:

1. Întocmirea a două contracte de încredințare spre îngrijire (prestare de servicii) a animalelor între SC ..... SRL și SC ..... SRL și (al doilea) contract între SC ..... SRL și SC ..... SRL;

2. Până la data de .....2008 vor fi puse la dispoziția asociaților documentele date și informațiile referitoare la activitatea SC ..... SRL până la .....2010" (Anexa 7).

Se susține că la întocmirea avizului (Anexa 1) - cu menționarea la rubrica cumpărător a SC ..... SRL și nu a SC ..... SRL -, s-a avut în vedere în primul rând faptul că societatea ..... SRL are sediul social declarat în spațiile SC ..... SRL din sos. ....-..... km.3, precum și distanța dintre cele două locații de aproximativ 25 km aflată frecvent în atenția Gărzii financiare și a Poliției economice care, în acțiunile întreprinse, confiscă animale vii pe timpul transportului, tocmai din lipsa documentelor de însoțire a mărfii.

Se precizează că normele legale în vigoare prevăd că nu în toate cazurile în care se întocmește Avizul de însoțire a mărfii este obligatorie și întocmirea unei facturi, în susținere, făcându-se trimitere la OMF nr.1850/2004, potrivit cu care, formularul Aviz de însoțire a mărfii 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 societății cum ar fi:

- în cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași unități, dispersate teritorial, avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea "Fără factură";

- 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.

Se arată că potrivit OMF nr.1850/2004 (în vigoare în acea perioadă) avizul este documentul de însoțire a mărfii pe timpul transportului și servește ca :

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;

- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;

Se afirmă faptul că la întocmirea avizului de însoțire, s-a omis înscrierea mențiunii **NU SE FACTUREAZĂ**, nu poate susține însă interpretarea organelor de control a operațiunii ca fiind o livrare de bunuri, datorită neîndeplinirii condițiilor de formă a unui document, interpretare pe care o consideră abuzivă și contrară dreptului comunitar.

Aceasta omisiune ar reprezenta de fapt o încălcare a normelor legale care putea fi sancționată cu amendă contravențională, potrivit art.41 din Legea contabilității nr.82/1991.

În cazul în care, transferul animalelor și furajelor ar fi fost o livrare, atunci această operațiune s-ar regăsi în contabilitatea și gestiunea SC ..... SRL, în realitate ele rămânând în continuare în patrimoniul SC ..... SRL. Se mai precizează că *după data transportului în locația ....., animalele au rămas în îngrijirea lui ..... - în calitate de administrator la SC ..... SRL – care a ignorat în mod deliberat înțelegerile încheiate între părți, a început să înstrăineze activele companiei, dorind ca societatea să intre în insolvență, iar creditorii și beneficiarii prestației să nu poată lua nimic.*

Susține că din Cererea de angajare nr. ..../.....2010 a răspunderii patrimoniale a administratorului ....., întocmită de lichidatorul numit ca urmare a intrării în insolvență a SC ..... SRL înaintată Tribunalului Teleorman, rezultă că

„la inventarierea patrimoniului în vederea sigilării bunurilor din averea debitoarei pe care administratorul statutar ..... le-a avut în grijă și păstrare, **acestea nu au existat faptic la sediul societății și nici nu s-a indicat un loc unde ar putea fi depozitate**” (Anexa 8).

Sesizează că prin Adresa nr. ..../.....2009 (Anexa 9) a solicitat SC ..... SRL, respectiv d-lui ....., să factureze contravaloarea prestației reprezentând îngrijirea și furajarea animalelor după data de .....2008, acesta neconformându-se pe considerente legate de refuzul de înregistrare și plată a TVA precum și a impozitului pe profit de plată.

Informează și faptul că prin sesizarea penală (Anexa 10) înregistrată la Parchetul de pe lângă Tribunalul Teleorman sub nr. ..../.....2010 a adus la cunoștința acestei intituții că ..... - în calitate de administrator la SC ..... SRL - a adus grave prejudicii SC ..... SRL, prin însușirea unor bunuri (animale) care nu sunt proprietatea acestei societăți.

În aceste condiții, apreciază că încadrarea operațiunii ca fiind livrare de bunuri, în condițiile în care între cele două părți nu a existat și nici nu există un contract de vânzare-cumpărare sau o promisiune de cumpărare din partea SC ..... SRL, doar pe baza interpretării unui aviz de expediție și fără a se lua în considerare argumentele și documentele puse la dispoziție de către societate, este abuzivă, cu atât mai mult cu cât există o plângere de natură penală îndreptată împotriva administratorului SC ..... SRL, d-lui ....., având ca obiect tocmai situația efectivului de animale.

Se arată că organele fiscale au considerat că, potrivit art. 19, alineatul 1 din Codul Fiscal, în contabilitatea societății contestatoare ar fi trebuit înregistrate venituri în sumă de ..... lei, sumă ce provine de fapt din cumularea valorilor de intrare a animalelor aflate în contabilitate în conturile 2134 „Animale și plantații”, respectiv 361 „Animale și păsări”.

Nu a luat act de reglementările legale în baza cărora organele de inspecție au stabilit nivelul veniturilor acestei "livrări", la cel al valorii contabile a stocurilor, neclaritate accentuată și prin faptul că suma respectivă este considerată ca fiind de fapt o cheltuială nedeductibilă, fără însă a determina natura acesteia și tratamentul fiscal aplicabil stabilit de Legea 571/2003 privind Codul fiscal, ( cu excepția invocării încălcării prevederilor art. 19, alineatul 1 din actul normativ citat ).

Susține și faptul că articolul 19, alineatul 1 din Codul fiscal nu poate constitui în sine un temei de stabilire a unui tratament fiscal al unei operațiuni, întrucât emite un principiu general utilizat la determinarea profitului impozabil. Încadrarea din punct de vedere fiscal a veniturilor ca fiind impozabile/neimpozabile sau a cheltuielilor ca fiind deductibile/nedeductibile se face în temeiul prevederilor legale emise în acest sens prin inserarea în Codul fiscal a articolelor 20, respectiv 21.

Organele de inspecție fiscală nu precizează care este temeiul legal potrivit căruia au stabilit, prin Raportul de inspecție fiscală, o cheltuială nedeductibilă în sumă de ..... lei, interpretând situația ca fiind odată venit, apoi cheltuială nedeductibilă, considerând astfel că decizia de a stabili în sarcina firmei această cheltuială nedeductibilă este nulă de drept.

În plus, sesizează și erorile elementare de calcul al impozitului pe profit comise de cei doi inspectori, aceștia aplicând în mod eronat prevederile art. 19 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la regulile generale de calcul ale impozitului pe profit. Situația constatată în evidențele societății SC ..... SRL și inclusă în Raportul de inspecție fiscală la pagina 3/7, conform bilanșului de verificare puse la dispoziție de către aceasta se prezintă astfel:

Venituri totale în sumă de	..... lei
Cheltuieli totale în sumă de	..... lei

Pierdere contabilă	..... lei
Cheltuieli nedeductibile	..... lei
Pierdere fiscală	..... lei

Organele de control, includ în mod eronat în urma controlului suma de ..... lei doar în cuantumul cheltuielilor nedeductibile, fără a le include și în suma cheltuielilor totale realizate de societate. Astfel, situația rezultată în urma inspecției fiscale se prezintă astfel:

Venituri totale în sumă de	..... lei
Cheltuieli totale în suma de	..... lei
Pierdere contabilă	..... lei
Cheltuieli nedeductibile	..... lei
Pierdere fiscală	..... lei

Se arată că omisiunea includerii acestei sume și în cuantumul cheltuielilor totale conduce la diminuarea pierderii fiscale cu ..... lei, neputând fi de acord cu punctul de vedere al organului de control privind trecerea soldurilor conturilor 2134 "Animale și plantații" și 361 "Animale și plantații" ca o cheltuială nedeductibilă.

Se susține că situația corectă din punct de vedere al art. 19 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal este următoarea:

Venituri totale în sumă de	..... lei
Cheltuieli totale în sumă de	..... lei (..... + .....
Pierdere contabilă	..... lei (..... + .....
Cheltuieli nedeductibile	..... lei (la fel)
Pierdere fiscală	..... lei

**B. Referitor la includerea cheltuielilor cu furajele, ..... lei aferente anului 2008 și ..... lei aferente anului 2009, în cuantumul cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit aferente anilor 2008 și respectiv 2009:**

Din Raportul de inspecție fiscală - pagina nr. 4 din 7 - ar rezulta că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile cu furajele înregistrate de SC ..... SRL, în cuantum de ..... lei (..... lei aferente anului 2008, și ..... lei aferente anului 2009), ca fiind nedeductibile întrucât acestea fac parte din stocul de furaje ce a fost mutat la SC ..... SRL odată cu animalele la .....2008, în baza Avizului seria FLUX nr. ....../.....2008 (Anexa 11).

Interpretarea organelor fiscale ar porni de la premisa că animalele au fost vândute către SC ..... SRL și că astfel, SC ..... SRL nu putea înregistra cheltuieli cu întreținerea unui efectiv de animale care nu îi mai aparținea de drept, aspect susținut a fi fals, organele de inspecție fiscală neputând argumenta legal temeinicia afirmațiilor și constatărilor făcute, întrucât SC ..... SRL nu a intenționat să transfere dreptul de proprietate asupra efectivului de animale; deplasarea furajelor în vederea întreținerii animalelor în această perioadă de tranzit constând o dovadă în acest sens și reprezentând parte din planul de întreținere și furajare a animalelor proprietate a SC ..... SRL pe perioada șederii lor temporare la ferma .....

Se susține că organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.21, alineatul 1 din Codul fiscal, considerând că aceste cheltuieli nu sunt efectuate pentru nevoile firmei, fără însă a preciza în ce măsură acestea sunt sau nu sunt efectuate în scopul obținerii de venituri. Se consideră că intenția petiționarei a fost fără echivoc, deplasarea efectivului realizându-se în vederea menținerii acestuia la un standard care să permită obținerea unor beneficii ulterioare.

Faptul că această operațiune a degenerat într-un litigiu de natură penală, care este și astăzi în plină derulare, se apreciază a fi o dovadă în plus ca vânzarea nu a reprezentat niciodată o alternativă pentru societatea contestatoare, intenția acesteia fiind permanent aceea de a îndeplini obiectul principal de activitate (activități în ferme mixte).

Cheltuielile înregistrate în contabilitate, potrivit precizărilor făcute, se întemeiază pe necesarul de consum de furaje pentru cele 114 capete vaci adulte transferate cu Avizul de expediție din .....2008, prezentat după cum urmează:

- furaj concentrat (sau furaj complet în funcție de stoc) : ..... kg/cap zi;
- tărâțe grâu : ..... kg/cap/zi;
- fân lucernă : ..... kg /cap/zi;

Martie 2008	..... capete x 11 zile = ..... zile furajate
Aprilie 2008	..... capete x 30 zile = ..... zile furajate
Mai 2008	..... capete x 31 zile = ..... zile furajate
Iunie 2008	..... capete x 15 zile = ..... zile furajate
Iunie 2008	..... capete x 15 zile = ..... zile furajate
Iulie 2008	..... capete x 20 zile = ..... zile furajate
Iulie 2008	..... capete x 11 zile = ..... zile furajate
TOTAL =	..... zile furajate

Calculul fiecărui sortiment de furaje:

- furaj concentrat (furaj complet): ..... x 6 = ..... kg
- tărâțe grâu: ..... x 4 = ..... kg
- fân lucernă: ..... x 6 = ..... kg

Susține că înregistrarea acestor cheltuieli și în anul 2009, în condițiile în care furajarea efectivă a fost realizată integral în anul 2008, este rezultatul politicii contabile a societății contestatoare ca urmare a pierderii foarte mari înregistrate în anul 2008 și în vederea diminuării impactului acesteia asupra situațiilor financiare, conducerea decidând recunoașterea unei părți din cheltuielile cu furajele în anul 2009, acțiune fără implicații fiscale negative asupra impozitului pe profit, societatea plătind un impozit pe profit mai mare în anul 2008.

Sesizează că acest aspect constituie în fapt doar o încălcare a prevederilor contabile stabilite de cadrul legislativ din România, însă sub nici o formă nu constituie un temei de încadrare a unei cheltuieli ca fiind nedeductibile.

În raport cu cele de mai sus, se consideră că argumentația organelor de inspecție fiscală care a condus la elaborarea constatărilor din Raportul de inspecție fiscală se întemeiază pe o premisă greșită, fapt pentru care este evaluată ca fiind eronată.

### **C. Referitor la includerea cheltuielilor cu serviciile prestate de către terți, înregistrate în contul 628 în anul 2008, în valoare de ..... lei, în cuantumul cheltuielilor nedeductibile**

Organele de inspecție fiscală au considerat suma de ..... lei, reprezentând cheltuieli cu prestări servicii - arat, discuit, ierbicidat, fertilizat, semănat și recoltat -, nedeductibilă la calculul profitului impozabil, invocând neaplicarea prevederilor art.21, alineatul 4), litera f) din Codul fiscal, din cauza lipsei facturii de prestare de servicii, în condițiile în care, se susține, esența acestei prevederi din Codul fiscal, își are originea în articolul 6 din Legea

contabilitatii 82/1991, unde la alineatul 1) se precizează că *"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"*.

Astfel, interpretarea organelor de inspecție fiscală, potrivit căreia lipsa facturii de la furnizor constituie motiv de neacordare a dreptului de deducere, ar fi contrară prevederilor punctului 48 din Normele de aplicare ale Codului fiscal care stabilesc pentru acordarea deductibilității altor prestări de servicii următoarele condiții:

*1. 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;*

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

Organele de inspecție nu s-au pronunțat asupra prestării efective a serviciilor în cauză, dacă acestea au fost sau nu executate, dacă între părți a existat sau nu un contract de prestări de servicii, dacă exista situații de lucrări sau alte documente doveditoare în ce privește realizarea serviciilor.

Informează că între cele două părți a fost încheiat în data de .....2008 Contractul cadru de prestări de servicii nr.1 (Anexa 12), având ca obiect realizarea de către prestator a unor lucrărilor agricole de tip arat, discuit, erbicidat, fertilizat, semănat și recoltat, aplicate terenurilor asupra cărora societatea noastră are drept de folosință prin concesiune de către ADS (Administrația Domeniilor Statului).

Lucrările au fost recepționate în data de .....2008, așa cum rezultă din Procesul verbal de recepție încheiat între părți la finalizarea acestora (Anexa 13), și reprezintă lucrări de ierbicidare aplicate asupra unei suprafețe de 400 de hectare de teren cultivată cu porumb, de pe raza comunei ....., județ Teleorman.

Terenul respectiv a fost concesiunat societății contestatoare de către ADS, responsabilă de concesiunea sau arendarea terenurilor cu destinație agricolă aparținând domeniului public sau privat al statului, aflate în exploatarea societăților naționale, a institutelor și stațiilor de cercetare și producție agricolă și a unităților de învățământ agricol și silvic (Anexa 14).

Așa cum ar rezulta din cele de mai sus, condițiile privind deductibilitatea acestor cheltuieli sunt deplin îndeplinite, afirmația organelor de control nefiind susținută de reglementările citate; organele fiscale considerând că documentul justificativ pentru oferirea statului de cheltuielă deductibilă trebuind să fie factura, document pentru care exista reglementări speciale în Titlul VI din Codul fiscal.

Organele de inspecție nu au analizat dacă prestatorul avea sau nu calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art.127 din Codul fiscal, și nici dacă acesta era înregistrat în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile art. 153 din Codul fiscal și nu au precizat deasemenea, în ce măsură prestatorul era obligat sau nu la emiterea unei facturi pentru activitatea prestată.

Apreciază că prevederile art.155, alineatul 1) din Codul fiscal sunt fără echivoc în ce privește obligația emiterii unei facturi, stabilind responsabilitatea întocmirii acesteia doar de către persoanele impozabile și numai pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, altele decât livrările/prestările fără drept de deducere a taxei. Prin excepție, această obligație nu privește persoanele care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii scutite fără drept de deducere, care nu au obligația întocmirii unei facturi, emiterea acesteia fiind opțională. Excepția prevăzută de legiuitor, rezidând din prevederile art. 146, privind condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei, care stabilesc la alineatul 1) ca o condiție de bază pentru exercitarea acestui drept, deținerea unei facturi. Or în situația

în care beneficiarul serviciilor nu își poate exercita dreptul de deducere, deoarece prestatorul nu este înregistrat în scopuri de taxa și deci, nu are obligația înscrierii taxei în documente, în conformitate cu art.152, alineatul 8), litera b), existența facturii nu este relevantă. Prestatorul, la rândul său, se susține că nu are drept de deducere pentru taxa aferentă achizițiilor de bunuri sau servicii, astfel încât operațiunile realizate de acesta se încadrează prin similitudine în sfera operațiunilor scutite fără drept de deducere, caz în care emiterea facturii nu reprezintă obligație ci este opțională.

În raport cu cele de mai sus, se consideră nefondată decizia organelor de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere unei cheltuieli cu serviciile care îndeplinesc în totalitate condițiile prevăzute de reglementările fiscale în vigoare.

În condițiile prezentate, se solicită admiterea prezentei contestații, în raport de considerentele menționate în cele ce preced, a actelor administrativ-fiscale indicate, cu consecința anulării în parte a măsurilor dispuse prin acestea.

**II. Din Raportul de inspecție fiscală F-TR nr. ..../.....2011, sintetizat în Decizia de impunere F-TR nr. ..../.....2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, se rețin următoarele:**

La .....2008, conform balanței de verificare (anexa nr. 6, ca parte integrantă a Raportului de inspecție fiscală), contribuabilul a înregistrat următoarea situație ( conf. anexa nr.1, pag.4):

Venituri totale în sumă de	..... lei
Chelt. totale în sumă de	..... lei
Pierdere contabilă	..... lei
Cheltuieli nedeductibile	..... lei
Pierdere contabilă	..... lei

În luna martie 2008 contribuabilul întocmește Avizul de însoțire mărfuri seria FLUX nr. ..../.....2008, prin care efectivul de animale este livrat la SC ..... SRL ....., fără a fi înregistrat în contabilitate și fără a întocmi factură în termenul prevăzut de art. 155, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prin aceasta neînregistrând venituri în sumă de ..... lei:

(..... lei animale înregistrate în cont 2134 „Animale și plantații”, plus ..... lei animale înregistrate în cont 361 „Animale și păsări” existente în sold în balanța de verificare de la .....2008), contrar prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la data controlului contribuabilul neputând prezenta efectivul de animale.

În trimestrul II 2008 contribuabilul înregistrează cheltuieli cu furajarea animalelor în sumă de ..... lei, în condițiile în care animalele nu mai erau proprietatea SC ..... SRL ....., fiind vândute către SC ..... SRL ....., așa cum s-a menționat mai sus, cheltuieli pe care organul de control le consideră a nu fi efectuate pentru nevoile firmei, așa cum prevede art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În luna mai 2008 se înregistrează pe costuri în cont 628 „Alte cheltuieli cu servicii executate de terți” suma de ..... lei pe baza Ordinului de plată nr. ..../.....2008, fără a poseda factura emisă de furnizor - PF ..... -, contrar prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

Pe total, în anul 2008 contribuabilul a diminuat profitul impozabil cu suma de ..... lei, sumă cu care organul de control diminuează pierderea contabilă înregistrată de contribuabil, rezultând o pierdere fiscală la finele anului 2008 de recuperat doar de ..... lei, față de ..... lei.

În urma inspecției fiscale efectuate a rezultat următoarea situație la .....2008:



Venituri totale în sumă de	..... lei
Chelt. totale în suma de	..... lei
Pierdere contabilă	..... lei
Cheltuieli nedeductibile	..... lei
Pierdere fiscală	..... lei

La .....2009, conform bilanței de verificare (anexa nr. 6, ca parte integrantă a Raportului de inspecție fiscală), contribuabilul a înregistrat următoarea situație (anexa nr. 1, pag. 5):

Venituri totale în sumă de	..... lei
Chelt. totale în sumă de	..... lei
Profit brut	..... lei
Cheltuieli.nedeductibile	..... lei
Profit impozabil	..... lei
Pierdere din anii precedenți	..... lei
Pierdere contabilă de recuperat	..... lei

În urma inspecției fiscale s-a constatat că în trimestrul IV 2009 contribuabilul înregistrează cheltuieli cu furajarea animalelor în sumă de ..... lei, în condițiile în care animalele nu mai erau proprietatea SC ..... SRL ....., fiind vândute către SC ..... SRL ....., așa cum s-a menționat la anul 2008, cheltuieli pe care organul de control le consideră a nu fi efectuate pentru nevoile firmei, așa cum prevede art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma inspecției fiscale efectuate rezultă următoarea situație la .....2009:

Venituri totale în sumă de	..... lei
Chelt totale în sumă de	..... lei
Profit brut	..... lei
Cheltuieli nedeductibile	..... lei
Profit brut	..... lei
Pierdere fiscală din anii precedenți	..... lei
Profit impozabil	..... lei
Impozit pe profit datorat	..... lei
Impozit pe profit constituit :	..... lei
Impozit pe profit stabilit suplimentar	..... lei

Pe total, în perioada verificată s-a stabilit o diferență de impozit pe profit în sumă de ..... lei, aferentă unei baze impozabile de ..... lei, și s-a diminuat pierderea contabilă înregistrată de contribuabil cu suma de ..... lei.

Pentru neachitarea la termenele legale a diferenței de impozit pe profit, determinată cu ocazia inspecției fiscale în sumă totală de ..... lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ..... lei și penalități de întârziere în sumă de ..... lei (anexa nr. 1.1), în conformitate cu prevederile art.116, alin.(1), art.116, alin.(5), art. 119, alin.(1), art.120, alin.(1), art.120, alin.(7), art. 120 indice 1, alin.(1) și art.120 indice 1, alin.(2), lit.c) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Fapta de a nu înregistra venituri în sumă de ..... lei aferentă vânzării animalelor din patrimoniu și de a majora costurile unității cu cheltuieli ce nu sunt pentru nevoile firmei în sumă de ..... lei (..... + ..... + .....), s-a apreciat că poate întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de Legea nr. 241 /2005, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, art. 9, alin. (1), lit. c), pentru care organul de inspecție fiscală a întocmit Procesul verbal intermediar încheiat la data de .....2011 și înregistrat sub nr. ..../.....2011.

A fost reținut ca motiv de fapt situația în care s-a regăsit contribuabilul de a nu înregistra venituri rezultate în urma livrării animalelor către SC ..... SRL ..... și de a înregistra pe costuri cheltuieli cu furajarea animalelor, în condițiile în care animalele nu mai

erau proprietatea contribuabilului, precum și operațiuni de înregistrare pe costuri - în cont 628 < Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți>, cheltuieli fără a poseda factură emisă de furnizor.

S-a stabilit ca temei de drept:

- Legea nr.571/2003 - art. 19, alin. 1), potrivit cu care profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

- Legea nr.571/2003 - art. 21, alin. 1): Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

- Legea nr.571/2003 - art. 21, alin. 4), lit. f): Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ... 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.

**III. Organul de revizuire având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, argumentele organelor de inspecție fiscală, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, reține:**

**S.C. .... SRL**, are domiciliul fiscal în sat ....., com. ...., jud.Teleorman, este înregistrată la O.R.C. sub nr. ..../...../2005, cod de înregistrare în scopuri de TVA ....., și cu obiect de activitate Activități în ferme mixte ( cultura vegetală combinată cu creșterea animalelor în ferme mixte ) – cod CAEN ....., reprezentată fiind de ..... în calitate de administrator.

SC ..... SRL ..... este asociată la SC ..... SRL ....., deținând 51% din capitalul social, respectiv la SC ..... SRL ....., deținând 51% din capitalul social.

**Cu privire la contestația îndreptată împotriva Deciziei de impunere F-TR nr. ..../.....2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sinteză a Raportului de inspecție fiscală nr.F-TR ..../.....2011, la nivelul valorii totale de .... lei și reprezentând .... lei impozit pe profit și .... lei accesorii (majorări de întârziere .... lei și penalități de întârziere în sumă de .... lei).**

***Cauza supusă soluționării aste aceea dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman prin Biroul de soluționare a contestațiilor se poate investi cu analiza pe fond a contestației în condițiile în care aceasta constituie obiectul unui dosar penal.***

**În fapt**, organul de revizuire reține că în temeiul Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală F-TR nr. ..../.....2011 - , emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman, sinteză a Raportului de inspecție fiscală F.TR nr. ..../.....2011, s-a stabilit ca fiind datorată de petiționară suma de .... lei cu titlu de impozit pe profit și accesorii aferente, prin majorarea nejustificată a costurilor cu cheltuieli ce nu sunt efectuate în folosul unor operațiuni taxabile în sumă de .... lei, cheltuieli pentru furajarea animalelor care nu mai erau în proprietatea firmei contestatoare; majorarea costurilor cu cheltuieli în cuantum de .... lei, care sunt înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative potrivit legii; precum și neînregistrarea în evidența contabilă a

sumei de ..... lei reprezentând livrări de animale către SC ..... SRL, pentru care s-a întocmit numai aviz de însoțire a mărfii ( nu și factură).

**Urmare a acestor constatări, Activitatea de inspecție fiscală a Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman a procedat la transmiterea unei copii a Procesului-verbal nr. .... din .....2011 – urmare a inspecției fiscale efectuate - , Parchetului de pe lângă Tribunalul Teleorman, informând asupra unor aspecte care pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9, alin.(1), lit.b) și c) al Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, potrivit sesizării penale nr. ..../.....2011.**

Elementele avute în vedere care au condus la inițierea demersului în cauză sunt cele precizate anterior, având drept consecință diminuarea obligațiilor față de bugetul statului cu sumele în cuantumul contestat prin încălcarea dispozițiilor art. 19, alin. 1), art. 21, alin. 1, precum și art. 21, alin. 4), lit. f) ale Legii nr. Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Raportat la constatările în cauză, S.C. .... SRL ..... a înțeles să se îndrepte cu o contestație către Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman.

De asemenea, s-a luat act și de faptul că petiționara însăși, anterior încheierii Raportului de inspecție fiscală atacat, a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Teleorman - prin Sesizarea penală nr. ..../.....2010 -, cu privire la grave prejudicii aduse SC ..... SRL prin însușirea unor bunuri (animale) care nu sunt proprietatea acesteia.

**În drept**, în condițiile date, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.214, alin.(1), lit.a) și lit.b), alin.(3), precum și a Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată așa cum au fost aprobate prin Ordinul nr.519/2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pct.10.5. – publicate în M. O. nr. 893 din 6 octombrie 2005 -,care prevăd:

**\* ART. 214**

*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 a fi dată în procedura administrativă.

b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...)

**\* 10.5. Organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 183 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, [ devenit articolul 214 după modificările și completările ulterioare ] 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.(...)**

Așa fiind, între stabilirea obligațiilor fiscale privind impozitul pe profit datorat și a accesoriilor aferente, pe de o parte, și stabilirea posibilului caracter infracțional al faptelor săvârșite, pe de altă parte, există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei dedusă judecății. Această interdependență rezidă în faptul că organele de inspecție

fiscală au constatat majoratea nejustificată a costurilor cu cheltuieli ce nu sunt efectuate în folosul unor operațiuni taxabile în sumă de ..... lei, cheltuieli pentru furajarea animalelor care nu mai erau în proprietatea firmei contestatoare, majorarea costurilor cu cheltuieli în cuantum de ..... lei, care sunt înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente justificative potrivit legii, precum și neînregistrarea în evidența contabilă a sumei de ..... lei reprezentând livrări de animale către SC ..... SRL, pentru care s-a întocmit numai aviz de însoțire a mărfii ( nu și factură), deficiențe care au drept consecință diminuarea nelegală a obligațiilor către bugetul statului privind impozitul pe profit, și față de care organele de urmărire penală urmează a se pronunța.

**Se reține, în sensul soluției ce urmează a fi dată, și demersurile petiționarei prin care aceasta a sesizat Parchetul de pe lângă Tribunalul Teleorman prin Sesizarea penală nr. ..../.....2010 -, cu privire la grave prejudicii aduse S.C. .... SRL prin însușirea unor bunuri (animale) care nu sunt proprietatea acesteia.**

Urmare a celor precizate anterior, s-a reținut că - până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală -, Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman prin Biroul de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, motiv pentru care va proceda la **suspendarea soluționării cauzei** civile pentru suma totală contestată, în cuantum de ..... lei - reprezentând ..... lei impozit pe profit și ..... lei accesorii/ majorări de întârziere aferente -, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.214, alin.(3) și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată așa cum au fost aprobate prin Ordinul nr.519/2005 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pct.10.5.

Principiul de drept *penalul ține în loc civilul* aplicabil speței deduse judecătii, exprimă dependența necesară a regimului juridic a unui drept, de regimul juridic al unui alt drept.

\*

\* \*

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman

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

**Art. 1. Suspendarea soluționării contestației** formulată de **SC ..... SRL cu sediul în ....., jud. Teleorman** - îndreptată împotriva măsurilor stabilite prin Decizia de impunere F-TR nr. ..../.....2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, sinteză a Raportului de inspecție fiscală F.TR nr. ..../.....2011, prin care s-a stabilit în sarcina petiționarei:

- ..... lei impozit pe profit;
- ..... lei accesorii;
- ..... lei t o t a l

**Art. 2.** Decizia poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă în termen de 6 luni de la data comunicării.

**Art. 3.** Prezenta a fost redactată în 5 exemplare, egal valabile, comunicate celor interesați.

**Art. 4.** Biroul de soluționare a contestațiilor va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

.....,

DIRECTOR EXECUTIV