



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia 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.ro

**DECIZIA nr. 255 / 2012**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**SC .X. SRL din .X.,**  
**înregistrată la Direcția generală de Soluționare a Contestațiilor din**  
**cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 907560/26.09.2011**

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./19.09.2011, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr. **X/26.09.2011**, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu sediul social în .X., Str. X, nr. X, județul .X., Cod unic de înregistrare RO .X., înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului sub nr. J08/.X./2007.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-BV .X./25.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./25.07.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit**
- **.X. lei - accesorii aferente impozitului pe profit**
- **.X. lei - taxă pe valoarea adăugată**
- **.X. lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-BV .X./25.07.2011, respectiv

**01.08.2011**, potrivit mențiunii olografe aplicată pe adresa nr..X./01.08.2011 de transmitere a actelor administrative menționate mai sus și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X., respectiv 31.08.2011, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând 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, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de SC .X. SRL din .X..

***I. SC .X. SRL contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr.F-BV .X./259.07.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, solicitând anularea Deciziei de impunere nr.F-BV .X./259.07.2011, motivând următoarele:***

Societatea critică conținutul deciziei de impunere referitor la « motivele de fapt și temeiurile de drept » și « mențiuni privind audierea contribuabilului », astfel :

Referitor la temeiurile de drept invocate în conținutul deciziei de impunere, societatea precizează că acestea sunt doar enunțate, rareori fiind invocate atunci când se analizează în concret o stare de fapt fiscală sau sunt invocate prevederi din acte normative care nu mai erau în vigoare la data controlului, chiar abrogate, cum ar fi O.M.F.P. nr.1752/2005, sau sunt invocate dispoziții legale asupra unor stări de fapt constatate care nu au nicio legătură cu acestea, astfel măsurile dispuse de echipa de inspecție sunt în afara legii.

Referitor la motivele de fapt, societatea susține că acestea sunt prezentate trunchiat iar dintr-o altă perspectivă starea de fapt reținută este nereală.

În privința « audierii contribuabilului » se ignoră prevederile art.43 lit.j) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, totodată societatea precizează că decizia contestată este deficitară din perspectiva prezentării în detaliu a modului de calcul a obligațiilor accesorii de plată încălcându-se prevederile art.87 din același act normativ, societatea fiind privată de posibilitatea de a verifica temeinicia și legalitatea acestora, modificate prin O.G. nr.39/2010 și apoi prin Legea nr.126/2011 de aprobare a O.U.G. nr.88/2010, fiind evident faptul că emitentul actului administrativ de impunere a ignorat parte însemnată din prevederile (imperative) ale art.43 și art.87 din

O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, referitoare la conținutul actului administrativ fiscal, fapt ce duce la nulitatea acestuia.

În acest sens, societatea menționează că în practica judiciară s-a statuat faptul că « Este nelegal actul administrativ fiscal care nu cuprinde motivele de fapt și de drept avute în vedere de organul fiscal la luarea măsurilor față de contribuabil... », conform Deciziei nr.2015/15.03.2005 emisă de Î.C.C.J.

Referitor la art.6 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și pct.6.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală prin care se consacră principiul exercitării dreptului de apreciere conferit organului fiscal în activitatea de inspecție fiscală, societatea susține că organele de inspecție fiscală au făcut aprecieri personale în legătură cu activitatea financiar-contabilă a societății, astfel exercitarea dreptului de apreciere s-a făcut în mod discreționar cu încălcarea principiilor proporționalității și rezonabilității, trebuia să acționeze prin asigurarea unei juste proporții între scopul urmărit și mijloacele realizate pentru atingerea acestuia, or organele de inspecție fiscală au acționat fără realizarea acestui echilibru, « imaginând » anumite stări de fapt, cu consecințe fiscale, fără a exista dovezi pertinente și verosimile în acest sens.

Astfel, societatea susține că organele de inspecție fiscală au considerat, în mod greșit, că nu s-au înregistrat în evidența contabilă și nu s-au raportat prin declarația recapitulativă X achiziții intracomunitare de materii prime și mărfuri în valoare de .X. lei, bunurile contractate cu firmele poloneze fiind achiziționate și recepționate în fiecare lună a anului 2010, și care, din considerente care au scăpat controlului administratorului societății, facturile emise de societățile exportatoare au ajuns cu mare întârziere la compartimentul de specialitate al societății unde s-a procedat la evidențierea lor.

În data de 15.03.2011, societatea a declarat, prin declarația recapitulativă a lunii februarie 2011, achizițiile intracomunitare precizate în facturile lunare aferente anului 2010, nedecarate la termenele scadente, în baza art.219<sup>1</sup> alin.(4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală, deși au constatat că declarația recapitulativă a lunii februarie 2011 a fost corectată cu sumele aferente achizițiilor intracomunitare aferente anului 2010, au aplicat o amendă contravențională în sumă de .X. lei pentru nedepunerea declarației conform Procesului verbal de constatare și sancționare a contravențiilor din data de 21.07.2011, apreciind în mod greșit că omisiunea depunerii declarației recapitulative persistă și la momentul întocmirii procesului verbal de contravenție, în contradicție cu prevederile art.219<sup>1</sup> alin.(4) din Codul de procedură fiscală, mai mult societatea invocă prevederile art.219<sup>9</sup> alin.(5) din același act normativ.

De asemenea, societatea menționează că declarația recapitulativă corectată s-a făcut până la termenul legal de depunere a următoarei declarații recapitulative, iar declarațiile recapitulative aferente lunilor noiembrie și decembrie 2010 au fost depuse în termenul prevăzut de lege, respectiv luna februarie 2011, astfel încât nu se mai poate susține că nu s-au depus aceste declarații, chiar dacă în cea mai mare parte ele au fost depuse cu întârziere, întârzierea fiind sancționată de lege cu amendă care nu conduce la nulitatea declarației recapitulative depusă cu întârziere.

În ceea ce privește modul de calcul al bazei de impozitare suplimentare pentru plata impozitului pe profit rezultat din operațiunile de achiziții intracomunitare pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit suplimentar de .X. lei și majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei motivând că în lipsa unor documente justificative, obligația (principală) de plată a impozitului pe profit s-ar fi născut la momentul în care bunurile care au făcut obiectul achiziției au fost facturate de către vânzătorul extern, sau la data la care a considerat organul fiscal că ar fi fost înstrăinate, societatea precizează că omisiunea înregistrării la timp a acestor achiziții nu poate duce la concluzia că obligația de a plăti impozit suplimentar s-a născut la termenele la care aceste bunuri au fost achiziționate sau la alte termene stabilite în mod arbitrar, deoarece, potrivit legii, impozitul pe profit se datorează de la data producerii « evenimentului » sau faptului (economic) generator de obligații, or, faptele economice s-au produs cu mult timp după ce produsele au intrat în patrimoniul societății.

Astfel, societatea menționează că toate produsele facturate și livrate de către partenerii comerciali din Polonia reprezintă materie primă, respectiv tablă, prin procesul de producție obținându-se produsul finit « învelitoare pentru acoperiș » vândut partenerilor de afaceri comerciale din România.

Societatea susține că obținerea produsului finit și apoi vânzarea lui către beneficiari sunt operațiuni care s-au realizat ulterior achiziției materiei prime de la furnizorii externi, astfel prezumtivul profit realizat de societate trebuia calculat de la data efectuării vânzării produsului finit generator de « plusvaloare » și nu de la data facturării materiei prime de către furnizorii externi.

Totodată, societatea precizează faptul că organele de inspecție fiscală au ignorat argumentele conducerii societății, considerând că inventarul (realizat din dispoziția echipei de control) și bilanța lunii martie 2011 sunt suficiente și edificatoare în stabilirea obligației de plată.

În ceea ce privește rezultatele inventarierii, societatea precizează că nu s-a putut identifica într-un interval foarte scurt întreaga marfă aflată pe stoc, cea aflată în custodie și cea livrată către beneficiari, la un interval de 5-6 ore, în aceeași zi, procedându-se la o nouă inventariere cu alte rezultate pe care organele de inspecție fiscală nu le-au luat în seamă.

De asemenea, balanța lunii martie 2011 a fost întocmită într-un interval foarte scurt, la insistențele organelor de inspecție fiscală, balanță care potrivit art.22 din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilității nu era obligatorie și care s-a realizat fără supravegherea și controlul compartimentului de resort, funcție vacantă, iar dacă organele de control ar fi dat curs cererii societății de a corela balanța contabilă cu celelalte două balanțe anterioare ar fi sesizat eroarea involuntară la întocmirea balanței lunii martie 2011, eroare remediată ulterior în balanța semestrială obligatorie din 16.08.2011.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au verificat contractele comerciale încheiate cu persoane fizice și juridice, pentru cea mai mare parte din produsele finite (învelitori pentru acoperiș) realizate din materia primă achiziționată din Polonia, și nici nu au avut în vedere faptul că o parte din produsele finite se găseau depozitate în alte locuri sau se aflau în custodie.

De asemenea, societatea precizează faptul că organele de inspecție fiscală au apreciat ca fiind « lipsă în gestiune » producția de învelitori pentru acoperiș livrată în cursul anului 2011 și încasată integral la termen, calculând, în mod eronat, impozitul pe profit de la termenul la care materia primă (iar nu produsul finit) a fost achiziționată, calcul ce trebuia efectuat prin raportare la termenele la care au fost emise facturile în baza cărora s-au încasat sumele de bani percepute cu titlu de preț al mărfurilor vândute.

Totodată, societatea critică punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală referitor la nerecunoașterea sumei de .X. lei ca fiind cheltuială deductibilă aferentă anului 2007, aceasta reprezentând « avans » acordat în vederea încheierii unor contracte de leasing cu trei societăți comerciale, pe care a înregistrat-o în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți » și nu în contul 409 « Furnizori – debitori », conform prevederilor O.M.F.P. nr.1752/2005, cât și înregistrarea în minus pe cheltuieli a sumei .X. lei aferentă anului 2008.

Societatea susține că soluția dată de organele de inspecție fiscală este greșită și se întemeiază pe un act normativ abrogat, iar legalitatea deducerii cheltuielii nu este dată de modul de înregistrare a acesteia în contabilitate, ci de calificarea dată de lege acestei cheltuieli, fiind evident că suma achitată cu titlu de avans pentru achiziționarea unor autocamioane în sistem de leasing este o cheltuială deductibilă.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, societatea își fundamentează contestația pe aceleași argumente care au stat la baza stabilirii impozitului suplimentar pe profit și accesorii aferente, precizând totodată că obligația plății TVA către bugetul statului se naște (pentru plătitorii de TVA) la data la care operează transferul dreptului de proprietate al bunului care face obiectul vânzării-cumpărării, de la vânzător la cumpărător.

Ca urmare a Deciziei nr.955/12.03.2002 emisă de Curtea Supremă de Justiție publicată, prin care « TVA nu se poate naște înainte de a se transfera bunul și de a se perfecta transferul proprietății. Astfel spus, TVA însoțește trecerea bunului de la un proprietar la altul, în cadrul unei operațiuni reale și efective care implică transferul real de proprietate », societatea susține că echipa de control a refuzat să verifice și să clarifice termenul real la care a operat transferul bunurilor de la SC .X. SRL către beneficiarii acestora, element esențial, în ceea ce privește stabilirea termenului de la care se naște obligația plății către bugetul statului, și au stabilit alte termene de la care s-au născut obligațiile de plată ale TVA.

De asemenea, societatea precizează că pentru achizițiile intracomunitare din Polonia, organele de inspecție fiscală au calculat, în mod eronat, TVA în condițiile în care acestea nu fuseseră înstrăinate, fiind identificate în patrimoniul SC .X. SRL, totodată estimând eronat baza impozabilă stabilită suplimentar pentru plata TVA, implicit calculul TVA și a accesoriilor aferente.

Societatea critică soluția organelor de inspecție fiscală de a considera nelegală și nedeductibilă suma de .X. lei, reprezentând TVA deductibilă rezultată din operațiunile comerciale privind achizițiile de materiale de construcții de la SC .X. SRL din .X. jud..X., SC .X.SRL din .X., jud..X. și SC .X. SRL din .X., jud..X., societăți care nu-și desfășoară activitatea la sediul social declarat, administratorii nu au dat curs invitațiilor organelor de inspecție fiscală județene de a se prezenta la sediul acestora, iar în perioada 2009-2010 nu și-au îndeplinit sau și-au îndeplinit parțial obligația de declarare a impozitelor și taxelor. SC .X. SRL susține că nu avea obligația de a culege date referitoare la îndeplinirea obligațiilor profesionale ale celor trei agenți economici în raport cu organele fiscale, neputându-i-se imputa nicio abatere de la normele fiscale care să conducă la sancțiunea anulării deducerii TVA aferentă achizițiilor materialelor de construcții.

SC .X. SRL precizează că în măsura în care va identifica înscrisurile care au justificat deducerea unor cheltuieli sau deducerea TVA aferentă acestor operațiuni pentru care, prin nota explicativă au afirmat că nu dețin documente justificative, vor încerca să dovedească legalitatea acestor deduceri, solicitând admiterea contestației și anularea actului administrativ fiscal.

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./25.07.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X.– Activitatea de Inspecție Fiscală, au constatat următoarele:**

Perioada verificată : 01.10.2007 – 31.12.2010

Organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , au efectuat un control la SC .X. SRL ca urmare a solicitării I.P.J. .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor prin adresa nr..X./15.03.2011, de efectuare a unei inspecții fiscale parțiale, privind « *efectuarea unui control de specialitate privind obligațiile de plată la bugetul consolidat al statului și modul de înregistrare în contabilitate a veniturilor realizate* ».

În urma adresei SCAC nr.E\_PL\_RO\_X din data de 25.11.2010, emisă de autoritățile fiscale din Polonia, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au întocmit Procesul verbal nr.BJIF .X./08.03.2011 prin care s-a constatat că SC .X. SRL a efectuat în perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 achiziții de materii prime (tablă) de la furnizorul intracomunitar .X.X. .X. POLONIA în sumă de .X. Euro, materii prime neînregistrate în contabilitate și nedeclarate în declarațiile recapitulative 390 privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare.

Totodată, Biroul Județean de Informații Fiscale, prin Referatul nr.BJIF .X./10.03.2011, au solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. efectuarea unei inspecții fiscale la SC .X. SRL ca urmare a constatărilor din Procesul verbal nr.BJIF .X./08.03.2011.

#### Referitor la impozitul pe profit

Pentru **anul 2007**, societatea a înregistrat în contabilitate la data de 31.12.2007 un profit contabil în sumă de .X. lei, rezultat din venituri totale în sumă de .X. lei, reprezentând vânzări de produse finite (tablă profilată de diferite dimensiuni, culori și accesorii pentru acoperișuri metalice) și cheltuieli totale aferente veniturilor în sumă de .X. lei, din care cheltuieli cu materii prime, alte cheltuieli cu prestarile de servicii, cheltuieli cu diferențe de curs valutar, etc. Totodată, societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând « Cheltuieli de protocol nedeductibile », rezultând un impozit pe profit în sumă de .X. lei, înregistrat și declarat pentru întreg anul 2007.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat eronat, ca deductibilă, suma de **.X. lei** în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți », reprezentând avansuri acordate în vederea încheierii unor contracte de leasing către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. ROMANIA SRL, încălcând prevederile O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prin care suma reprezentând avansuri trebuia înregistrată în contul 409 « Furnizori-debitori », astfel organele de inspecție fiscală au majorat profitul impozabil cu suma de .X. lei, reprezentând cheltuială nedeductibilă, conform art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, societatea a înregistrat și dedus la calculul profitului impozabil în contul 642 « Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților » suma de .X. lei aferentă trim.IV 2007, din care în luna noiembrie societatea a achiziționat și distribuit tichete de masă în valoare de .X. lei ( 220 tichete x X lei/tichet) acordate celor X angajați, care au lucrat efectiv 110 zile conform statului de plată, organele de inspecție fiscală stabilind că societatea avea dreptul să acorde fiecărui salariat un număr de 1 tichet de masă pentru fiecare zi lucrată conform art.11 din Legea nr.142/1998 privind acordarea tichetelor de masă, motiv pentru care au stabilit suma de **X lei** ca fiind nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent trim.IV 2007, conform prevederilor art.21 alin.(3) lit.e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, societatea a înregistrat în contul 691 « Cheltuieli cu impozitul pe profit » suma de **.X. lei** ca fiind eronat deductibilă, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit, în conformitate cu art.21 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, că cheltuiala cu impozitul pe profit este nedeductibilă la calculul profitului impozabil.

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de .X. lei, format din :.X. lei(profit contabil) + .X. lei(cheltuieli nedeductibile stabilite de societate) + X lei(cheltuieli nedeductibile cu tichetele de masă) + .X. lei(cheltuieli nedeductibile) + .X. lei(avansuri acordate) – X lei(rezerve legale constituite), stabilind un impozit pe profit în sumă de .X. lei, redus cu suma de .X. lei reprezentând cheltuiala cu sponsorizarea și cu impozitul pe profit stabilit de societate în sumă de .X. lei, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

Pentru **anul 2008**, societatea a înregistrat în contabilitate la data de 31.12.2008 un profit contabil în sumă de .X. lei, rezultat din venituri totale în sumă de .X. lei, reprezentând vânzări de produse finite (tablă profilată de diferite dimensiuni, culori și accesorii pentru acoperișuri metalice) și marfă(produse auxiliare) și cheltuieli totale aferente veniturilor în sumă de .X. lei, din care cheltuieli cu materii prime, cheltuieli privind mărfurile, alte cheltuieli cu prestarile de servicii, cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor, etc. Totodată, societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând « Amenzi, confiscări și penalități » și « Cheltuiala cu impozitul pe profit », rezultând un impozit pe profit în sumă de .X. lei, înregistrat și declarat pentru întreg anul 2008.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a stornat eronat pe cheltuieli suma de **.X. lei** din contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți », reprezentând avansuri acordate în vederea încheierii unor contracte de leasing către SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. ROMANIA SRL,



sumă ce trebuia înregistrată în contul 409 « Furnizori-debitori », motiv pentru care organele de inspecție fiscală în baza art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, nu recunosc suma de .X. lei ca fiind cheltuială.

De asemenea, societatea a înregistrat în contul 625 « Cheltuieli cu deplasările și detașeri » și a dedus suma de .X. lei reprezentând servicii turistice efectuate de SC .X. SRL, pentru care organele de inspecție fiscală au constatat că acestea nu sunt aferente realizării de venituri impozabile conform art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care au stabilit suma de **.X. lei** ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit aferent anului 2008.

Societatea a înregistrat în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți », în data de 17.07.2008, factura fiscală nr..X. emisă de SC .X. SRL în valoare totală de .X. lei fără TVA reprezentând achiziții auto, organele de inspecție fiscală constatând că pe factură este înscris la rubrica « client » SC .X. SRL, având CUI : RO .X., rezultând astfel că documentul nu aparține societății verificate în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind suma de **.X. lei** ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent trim.III 2008.

Societatea a înregistrat suma de X lei în contul 6028 « Cheltuieli cu alte materiale consumabile », ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil, reprezentând produse alimentare achiziționate de la X &X, SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, destinate preparării mesei zilnice a salariaților. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli sociale a căror deductibilitate este limitată la 2% din fondul de salarii, conform art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind suma de **.X. lei** ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2008, astfel :

-Trim.I : .X. lei(fond salarii)\*2%=.X. lei limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de .X. lei, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de .X. lei.

-Trim.II: .X. lei(fond salarii)\*2%=.X. lei limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de .X. lei, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de .X. lei.

-Trim.III: .X. lei(fond salarii)\*2%=.X. lei limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de .X. lei, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de 0 lei.

-Trim.IV: .X. lei(fond salarii)\*2%=.X. lei limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de .X. lei, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de .X. lei.

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de .X. lei, format din :.X. lei(profit contabil) + .X. lei(cheltuieli nedeductibile stabilite de societate) -.X. lei(stornarea avansurilor acordate) +.X. lei(chelt.neded. cu servicii turistice)+ .X. lei(chelt.neded.achiz. .X. SRL) + .X. lei(chelt.soc. peste limita de deductibilitate), stabilind un impozit pe profit în sumă de .X. lei, redus cu suma de .X. lei reprezentând impozitul pe profit stabilit de societate, rezultând diminuarea impozitului pe profit cu suma de **.X. lei**.

Pentru **anul 2009**, societatea a înregistrat în contabilitate la data de 31.12.2009 un profit contabil în sumă de .X. lei, rezultat din venituri totale în sumă de .X. lei, reprezentând vânzări de produse finite (tablă profilată de diferite dimensiuni, culori și accesorii pentru acoperișuri metalice), marfă(produse auxiliare) și prestări de servicii de transport intern și internațional de mărfuri și cheltuieli totale aferente veniturilor în sumă de .X. lei, din care cheltuieli cu materii prime, cheltuieli privind mărfurile, cheltuieli cu salarii personal, etc. Totodată, societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând « Amenzi, confiscări și penalități » și « Cheltuiala cu impozitul pe profit », rezultând un impozit pe profit în sumă de .X. lei, înregistrat și declarat pentru întreg anul 2009. De asemenea, societatea a declarat, conform art.18 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru trim.III și IV un impozit minim de .X. lei/trimestru.

De asemenea, societatea a înregistrat în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți », în data de 01.10.2009, factura fiscală nr.189 emisă de SC .X. SRL, suma de .X. lei reprezentând reparație fațadă Colegiul Național « X » din .X., organele de inspecție fiscală constatând că societatea a contractat aceste lucrări sub forma unei sponsorizări pentru Colegiul Național « .X. » fără a pune la dispoziție contractul de sponsorizare încălcând astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit că suma de **.X. lei** este nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent trim.IV 2009.

Societatea a înregistrat suma de .X. lei în contul 6028 « Cheltuieli cu alte materiale consumabile », ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil, reprezentând produse alimentare achiziționate de la .X. &.X., SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, destinate preparării mesei zilnice a salariaților. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli sociale a căror deductibilitate este limitată la 2% din fondul de salarii, conform art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind suma de **.X. lei** ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent anului 2009, astfel :

-Trim.I : .X. lei(fond salarii)\*2%=.X. lei limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de .X. lei, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de .X. lei.

-Trim.II: .X. lei(fond salarii)\*2%=.X. lei limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de .X. lei, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de .X. lei.

-Trim.III: .X. lei(fond salarii)\*2%=.X. lei limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de .X. lei, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de .X. lei.

-Trim.IV: .X. lei(fond salarii)\*2%=.X. lei limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de .X. lei, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de .X. lei.

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de .X. lei, format din :-X. lei(profit contabil) + .X. lei(chelt.neded. din sponsorizări) + .X. lei(chelt.soc.peste limita de deductibilitate) + .X. lei(cheltuieli nedeductibile stabilite de societate), stabilind un impozit pe profit în sumă de .X. lei, redus cu suma de .X. lei reprezentând impozitul pe profit stabilit de societate, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

Pentru **anul 2010-trim.I-III**, societatea a înregistrat un profit contabil în sumă de .X. lei, rezultat din venituri totale în sumă de .X. lei, reprezentând vânzări de produse finite (tablă profilată de diferite dimensiuni, culori și accesorii pentru acoperișuri metalice), marfă(produse auxiliare) și prestări de servicii de transport intern și internațional de mărfuri și cheltuieli totale aferente veniturilor în sumă de .X. lei, din care cheltuieli cu materii prime, cheltuieli privind mărfurile, cheltuieli privind combustibilul, alte cheltuieli cu serviciile executate de terți și cheltuieli cu salarii personal, etc. Totodată, societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei, reprezentând « Amenzi, confiscări și penalități » și « Cheltuiala cu impozitul pe profit », rezultând un impozit pe profit în sumă de .X. lei, înregistrat și declarat pentru trim. I-III 2010.

De asemenea, societatea a declarat, conform art.18 alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru trim.I-III 2010 un impozit minim de .X. lei/trimestru.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a raportat în Declarația recapitulativă 390 achizițiile intracomunitare de materii prime în valoare de .X. lei, de la furnizori din Polonia .X..X. .X., XXXXX, pentru perioada ianuarie-decembrie 2010.

Deoarece s-au constatat că societatea nu și-a îndeplinit obligația efectuării inventarierii patrimoniului pentru anul 2010 conform prevederilor legale în vigoare, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția de măsuri nr..X./22.03.2011 efectuarea inventarierii patrimoniului societății la

data de 31.03.2011, conform prevederilor art.94 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art.7 din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Anexa nr.1 pct.2 alin.(1) lit.A alin.a) și b) din Ordinul nr.2861/2009 pentru aprobarea normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Din Procesul verbal privind rezultatele inventarierii, din data de 06.04.2011, a rezultat că valoarea totală a materiei prime aflată în sediul punctului de lucru .X. este în sumă de .X. lei, deși conform balanței de verificare la 31.03.2011 societatea avea înregistrat în contul 301 « Materii prime » și în contul 371 « Marfuri » suma totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală constatând astfel diferențe negative de stocuri de materii prime și marfă în sumă de .X. lei care nu se regăsesc în patrimoniul societății și pentru care nu s-au identificat facturi de vânzare de marfă, iar administratorul societății a menționat, prin nota explicativă nr..X./31.05.2011, că « societatea este în curs de clarificare privind stocurile de marfă ».

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile nu au fost înregistrate în evidența contabilă, nu s-au regăsit în stocul de materii prime urmare a inventarului efectuat conform Dispoziției de măsuri nr..X./22.03.2011, că materiile prime respective nu sunt perisabile, nu există niciun document emis de organele abilitate din care să rezulte dispariția acestor stocuri, coroborat cu lipsa totală de organizare și conducere a contabilității de gestiune, motiv pentru care s-a asimilat veniturilor impozabile contravaloarea acestor stocuri, rezultând o bază impozabilă în sumă de .X. lei pentru trim. I-III 2010 conform art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, societatea a înregistrat în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți », în data de 01.05.2010, factura fiscală nr..X. emisă de SC .X. SRL, suma de .X. lei reprezentând reparație fațadă Colegiul Național « .X. » din .X., organele de inspecție fiscală constatând că societatea a contractat aceste lucrări sub forma unei sponsorizări pentru Colegiul Național « .X. » fără a pune la dispoziție contractul de sponsorizare încălcând astfel prevederile art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind suma de .X. lei ca nedeductibilă la calculul profitului impozabil aferent trim.II 2010.

Societatea a înregistrat suma de .X. lei în contul 6028 « Cheltuieli cu alte materiale consumabile », ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil, reprezentând produse alimentare achiziționate de la .X. &.X., SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, destinate preparării mesei zilnice a salariaților. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli sociale a căror deductibilitate este limitată la 2% din fondul de salarii, conform art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind

Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind suma de **.X. lei** ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent trim.I-III 2010, astfel :

-Trim.I :  $.X. \text{ lei}(\text{fond salarii}) * 2\% = .X. \text{ lei}$  limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de **.X. lei**, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de **.X. lei**.

-Trim.II:  $.X. \text{ lei}(\text{fond salarii}) * 2\% = .X. \text{ lei}$  limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de **.X. lei**, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de **.X. lei**.

-Trim.III:  $.X. \text{ lei}(\text{fond salarii}) * 2\% = .X. \text{ lei}$  limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de **.X. lei**, rezultând cheltuieli sociale nedeductibile în sumă de **.X. lei**.

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de **.X. lei**, format din **.X. lei**(profit contabil) + **.X. lei** (cheltuieli nedeductibile stabilite de societate)+ **.X. lei**(baza impozabilă stabilită suplimentar) + **.X. lei** (chelt.neded. din sponsorozări) + **.X. lei**(chelt.soc. peste limita de deductibilitate), stabilind un impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, redus cu suma de **.X. lei** reprezentând impozitul pe profit stabilit de societate, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

Pentru **anul 2010-trim.IV**, societatea a înregistrat un profit contabil în sumă de **.X. lei**, rezultat din venituri totale în sumă de **.X. lei**, reprezentând vânzări de produse finite (tablă profilată de diferite dimensiuni, culori și accesorii pentru acoperișuri metalice), marfă(produse auxiliare) și prestări de servicii de transport intern și internațional de mărfuri și cheltuieli totale aferente veniturilor în sumă de **.X. lei**, din care cheltuieli cu materii prime, cheltuieli privind mărfurile, cheltuieli privind combustibilul, alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, cheltuieli cu salarii personal și cheltuieli privind activele cedate, etc. Totodată, societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă de **.X. lei**, reprezentând « Amenzi, confiscări și penalități », cheltuiala cu impozitul pe profit, cheltuieli de protocol și alte chelt.neductibile, rezultând un impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, înregistrat și declarat pentru trim. IV 2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat, pentru trim.IV 2010, că achizițiile intracomunitare de materii prime în valoare de **.X. lei**, de la furnizori din Polonia **.X.X. .X., XXXX**, nu au fost înregistrate în evidența contabilă, nu s-au regăsit în stocul de materii prime urmare a inventarului efectuat conform Dispoziției de măsuri nr..**X./22.03.2011**, că materiile prime respective nu sunt perisabile, nu există niciun document emis de organele abilitate din care să rezulte dispariția acestor stocuri, coroborat cu lipsa totală de organizare și conducere a contabilității de gestiune, motiv pentru care s-a asimilat veniturilor impozabile contravaloarea acestor stocuri, rezultând astfel o bază impozabilă în sumă de **.X. lei** pentru trim. IV 2010 conform art.19 din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea a înregistrat suma de .X. lei în contul 6028 « Cheltuieli cu alte materiale consumabile », ca fiind deductibilă la calculul profitului impozabil, reprezentând produse alimentare achiziționate de la .X. &.X., SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, destinate preparării mesei zilnice a salariaților. Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli sociale a căror deductibilitate este limitată la 2% din fondul de salarii, conform art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind suma de **.X. lei** ca nedeductibilă fiscal la calculul profitului impozabil aferent trim.IV 2010, astfel :

-Trim.IV : .X. lei(fond salarii)\*2%=.X. lei limita maximă deductibilă a cheltuielilor sociale, cheltuieli sociale efectuate de .X. lei.

De asemenea, societatea a înscris în Declarația 101 privind impozitul pe profit la Capitolul « Cheltuieli nedeductibile », la rândul 27 « cheltuieli de protocol care depășesc limita prevăzută de lege » suma de .X. lei, constatată ca aferentă întregului an fiscal 2010, astfel pentru trim.IV 2010 organele de inspecție fiscală au identificat cheltuieli de protocol în sumă de .X. lei și au procedat la calculul deductibilității, conform art.21 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel : .X. lei(profit contabil) + .X. lei (cheltuieli de protocol)+ .X. lei(impozit pe profit)=.X. lei \*2% =.X. lei( cheltuieli cu protocolul deductibilă), rezultând cheltuieli cu protocolul nedeductibile în sumă de **.X. lei** stabilită de inspecția fiscală .

Totodată, societatea a înscris în Declarația 101 privind impozitul pe profit la Capitolul « Cheltuieli nedeductibile », la rândul 26 « dobânzi/majorări de întârziere, amenzi, confiscări și penalități de întârziere datorate către autoritățile române sau străine » suma de .X. lei, reprezentând dobânzi și penalități plătite atât la bugetul statului cât și rezultate din contractele economice aferente întregului an fiscal 2010, astfel pentru trim.IV 2010 organele de inspecție fiscală au identificat cheltuieli totale în sumă de .X. lei, din care **.X. lei** reprezintă dobânzi achitate bugetului de stat și care, conform art.21 alin.4 lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent trim.IV 2010.

De asemenea, societatea a înscris în Declarația 101 privind impozitul pe profit la Capitolul « Cheltuieli nedeductibile », la rândul 24 « cheltuieli cu impozitul pe profit » suma de .X. lei, astfel pentru trim.IV 2010 organele de inspecție fiscală au identificat cheltuieli cu impozitul pe profit înregistrate de societate în sumă de .X. lei, și care, conform art.21 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

sunt considerate cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil aferent trim.IV 2010 suma de .X. lei.

În baza prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de .X. lei, format din :.X. lei(profit contabil) + .X. lei (cheltuieli nedeductibile stabilite de inspectia fiscală reprezentând cheltuieli de protocol)+ .X. lei(chelt.nedeductibile cu dobânzi și penalități) + .X. lei (chelt.neded. cu impozitul pe profit) + .X. lei(chelt.nedeductibile stabilite de societate)+ .X. lei (baza impozabilă stabilită de către organele de inspecție fiscală reprezentând materie primă și marfă nejustificată de societate) + .X. lei(cheltuieli sociale ce depășesc plafonul de deductibilitate), stabilind un impozit pe profit aferent trim.IV 2010 în sumă de .X. lei, redus cu suma de .X. lei reprezentând impozitul pe profit înregistrat de societate, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei.

#### Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a preluat eronat, în perioada verificată, din jurnalele de cumpărări în decontul de TVA, taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .X. lei, fără documente justificative, pentru care administratorul societății prin nota explicativă nr..X./31.05.2011 recunoaște că nu deține documente justificative și « aceste sume au fost înregistrate eronat în Deconturile 300 », motiv pentru care organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei** în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **X lei**, aferentă facturii nr..X./17.07.2008 emisă de SC .X. SRL, reprezentând achiziție auto, deoarece factura nu aparține societății având înscris la rubrica beneficiar societatea .X. SRL, conform art.145 alin.(2) lit.a) și art. 146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în vederea justificării TVA deductibilă în sumă de .X. lei aferentă achizițiilor de materiale de construcții de la SC .X. SRL din loc..X., jud..X., SC .X.SRL din loc..X., jud..X. și SC .X. SRL din com..X., jud. .X., organele de inspecție fiscală au solicitat D.G.F.P. .X. și D.G.F.P. .X. efectuarea de controale încrucișate la societățile precizate mai sus.

Din constatările Procesului verbal nr..X./30.05.2011, emis de D.G.F.P. .X. și încheiat la SC .X. SRL a rezultat că societatea nu își desfășoară activitatea la sediul social declarat, nu s-a putut contacta reprezentantul legal, nu a mai depus declarații începând cu data de 25.01.2010, iar în declarația 394 privind Livrările/prestările efectuate pe teritoriul național depusă pentru sem.II 2009 nu sunt incluse livrările efectuate către SC .X. SRL.

Din constatările Procesului verbal nr..X./26.05.2011, emis de D.G.F.P. .X. și încheiat la SC .X.SRL, a rezultat că societatea nu își desfășoară activitatea la sediul social declarat, nu s-a putut contacta reprezentantul legal, iar din consultarea bazei de date FISCNET –INFOPC a A.N.A.F. a rezultat că societatea a depus ultimul Decont de TVA în data de 09.10.2009 aferent trim.III 2009, neincluzând livrările efectuate către SC .X. SRL în perioada iulie 2009 – decembrie 2009.

Din constatările Procesului verbal nr. .X./01.06.2011, emis de D.G.F.P. .X. și încheiat la SC .X. SRL, a rezultat că societatea nu își desfășoară activitatea la sediul social declarat, nu s-a putut contacta reprezentantul legal, iar din consultarea bazei de date a organului fiscal teritorial a rezultat că societatea a depus declarații de impozite și taxe, deconturi de TVA pentru anii 2009 și 2010 și bilanțul contabil pentru anul 2009, neincluzând livrările efectuate către SC .X. SRL în perioada ianuarie - iunie 2009.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile legale pentru exigibilitatea TVA în conformitate cu prevederile art.134, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care, în baza prevederilor art.145 alin.(1) din același act normativ, au considerat ca nedeductibilă TVA în sumă de **.X. lei** aferentă achizițiilor de materiale de construcții de la firmele SC .X. SRL, SC .X.SRL și SC .X. SRL.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei aferentă facturilor nr..X./01.10.2009 și nr..X./01.10.2010 emise de SC .X. SRL, reprezentând lucrări sub forma unei sponsorizări pentru Colegiul Național « .X. » fără a pune la dispoziție contractul de sponsorizare sau alte documente justificative, motiv pentru care, în baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, deoarece societatea nu a justificat cu documente aceste operațiuni și nici nu sunt desfășurate în scopul operațiunilor taxabile.

Situația TVA deductibilă aferentă achizițiilor se prezintă astfel :  
TVA deductibilă societate : .X. lei,  
TVA deductibilă constatată de inspecția fiscală : .X. lei,  
Diferența stabilită : **.X. lei.**



## Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă și nu a raportat în Declarația recapitulativă 390 achiziții intracomunitare de materii prime în valoare de .X. lei, de la furnizori din Polonia .X..X. .X., XXX, pentru perioada ianuarie-decembrie 2010.

Deoarece s-au constatat că societatea nu și-a îndeplinit obligația efectuării inventarierii patrimoniului pentru anul 2010 conform prevederilor legale în vigoare, organele de inspecție fiscală au dispus prin Dispoziția de măsuri nr..X./22.03.2011 efectuarea inventarierii patrimoniului societății la data de 31.03.2011, conform prevederilor art.94 alin.(2) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art.7 din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Anexa nr.1 pct.2 alin.(1) lit.A alin.a) și b) din Ordinul nr.286/2009 pentru aprobarea normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Din Procesul verbal privind rezultatele inventarierii, din data de 06.04.2011, a rezultat că valoarea totală a materiei prime aflată în sediul punctului de lucru .X. este în sumă de .X. ron, deși conform balanței de verificare la 31.03.2011 societatea avea înregistrată în contul 301 « Materii prime » și în contul 371 « Marfuri » suma totală de .X. lei, organele de inspecție fiscală constatând astfel diferențe negative de stocuri de materii prime și marfă în sumă de .X. lei care nu se regăsesc în patrimoniul societății și pentru care nu s-au identificat facturi de vânzare de marfă, iar administratorul societății a menționat, prin nota explicativă nr..X./31.05.2011, că « societatea este în curs de clarificare privind stocurile de marfă ».

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile nu au fost înregistrate în evidența contabilă, nu s-au regăsit în stocul de materii prime urmare a inventarului efectuat conform dispoziției de măsuri nr..X./22.03.2011, că materiile prime respective nu sunt perisabile, nu există niciun document emis de organele abilitate din care să rezulte dispariția acestor stocuri, coroborat cu lipsa totală de organizare și conducere a contabilității de gestiune, motiv pentru care s-a asimilat veniturilor impozabile contravaloarea acestor stocuri, rezultând o bază impozabilă în sumă de .X. lei pentru anul 2010, iar conform art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA în sumă de **.X. lei** astfel :

-perioada 01.01.2010 - 30.06.2010 : .X. lei\*19%=.X. lei  
-perioada 01.07.2010 - 31.12.2010 : .X. lei\*24%=.X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a preluat eronat, în lunile ianuarie, martie și septembrie 2009, din jurnalele de vânzări în deconturile de TVA, taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, fără documente justificative, pentru care administratorul societății prin

nota explicativă nr..X./31.05.2011 recunoaște că nu deține documente justificative și « această sumă a fost declarată eronat », motiv pentru care organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de **.X. lei** în baza prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, din verificarea veniturilor taxabile înscrise în balanțele de verificare întocmite la datele de 31.12.2008, 31.12.2009 și 31.12.2010 în corelație cu baza de impozitare înscrisă în deconturile de TVA aferente perioadei 01.01.2008-31.12.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a declarat în totalitate în deconturile de TVA baza impozabilă, nu a constituit, înregistrat și raportat TVA aferentă, motiv pentru care în baza prevederilor art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au determinat TVA în sumă de **.X. lei**, astfel :

- în anul 2008 baza de impozabilă nedeclarată  $.X. lei * 19\% = .X. lei$ ,
- în anul 2009 baza de impozabilă nedeclarată  $.X. lei * 19\% = .X. lei$ ,
- ianuarie-iunie 2010 baza de impozabilă nedeclarată  $.X. lei * 19\% = .X. lei$ ,
- iulie-decembrie 2010 baza de impozabilă nedeclarată  $.X. lei * 24\% = .X. lei$ .

Societatea a dedus TVA în sumă totală de **.X. lei**, în perioada 2008-2010, reprezentând produse alimentare achiziționate de la **.X. & X.**, SC **.X. SRL**, SC **.X. SRL**, SC **.X. SRL** și SC **.X. SRL**, destinate preparării mesei zilnice a salariaților.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli reprezintă cheltuieli sociale a căror deductibilitate din punct de vedere a impozitului pe profit este limitată la 2% din fondul de salarii, conform art.21 alin.3 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind că din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, TVA aferentă cheltuielilor reprezentând masa oferită cu titlu gratuit salariaților, este deductibilă în limita plafonului de 2% din fondul de salarii, operațiune care nu reprezintă livrare de bunuri în conformitate cu prevederile art.128 alin.8 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât societatea a dedus TVA pentru achizițiile necesare acordării mesei zilnice, depășirea plafonului admis pentru aceste cheltuieli cu deductibilitate limitată reprezintă operațiune taxabilă asimilată livrării potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.b) coroborat cu art.137 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează TVA în sumă de **.X. lei**, conform art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

- anul 2008 : operațiuni asimilate livrării  $.X. lei * 19\% = .X. lei$ ,
- anul 2009 : operațiuni asimilate livrării  $.X. lei * 19\% = .X. lei$ ,
- ianuarie-iunie 2010 : operațiuni asimilate livrării  $.X. lei * 19\% = .X. lei$ ,

-iulie-decembrie 2010 : operațiuni asimilate livrării .X. lei\*24%=.X. lei.

Situația TVA colectată se prezintă astfel :

TVA colectată societate :	.X. lei,
TVA colectată constatată de inspecția fiscală :	.X. lei,
TVA colectată suplimentar :	<b>.X. lei.</b>

Pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă de .X. lei.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât organele de inspecție fiscală, urmare verificării efectuate, au constatat că sunt indicii privind săvârșirea unor fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) și (2) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr..X./27.07.2011, au înaintat Direcției Naționale Anticorupție Serviciul Teritorial .X. Procesul verbal nr..X./25.07.2011, la baza căruia au stat constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV .X./25.07.2011.

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

**1. În ceea ce privește excepția invocată de societate referitoare la nulitatea** Deciziei de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011, în legătură cu nerespectarea formei și conținutul actului administrativ fiscal, respectiv nerespectarea prevederilor art.43 alin.(2) lit.e), f) și j) în ceea ce privește motivele de fapt și de drept și mențiuni privind audierea contribuabilului și art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

Potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de:**

***“Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3),***

*atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, și analizând Decizia de impunere nr.F-BV .X./25.07.2011, se reține că aceasta este completată cu toate elementele care atrag nulitatea, respectiv numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

De asemenea, din analiza Deciziei de impunere nr.F-BV .X./25.07.2011, se reține că aceasta conține la pct.2.1.2. *Motivul de fapt*, respectiv deficiențele constatate la societate de organele de inspecție fiscală, prevederile legale în baza cărora organele de inspecție fiscală au stabilit impunerea fiind menționate la pct.2.1.3. *Temeiul de drept*, unde sunt prezentate în detaliu toate aspectele care au generat obligații fiscale care au generat obligații fiscale suplimentare în sarcina societății, precum și prevederile legale în baza cărora acestea au fost impuse agentului economic verificat.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./25.07.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-BV .X./25.07.2011, se reține că acesta cuprinde la pagina 41, Capitolul V – Discuția finală cu contribuabilul, în care se menționează că în data de 21.07.2011, ora 13, la sediul contribuabilului verificat au fost prezentate concluziile inspecției fiscale și faptul că *“Reprezentantul legal al agentului economic verificat nu a prezentat în scris punctul de vedere asupra concluziilor și consecințelor înscrise în prezentul raport de inspecție fiscală”*.

Totodată, argumentul contestatarii prin care *“Decizia contestată este deficitară și din perspectiva prezentării în detaliu a modului de calcul a “obligațiilor accesorii de plată”, încalcându-se astfel prevederile art.87 teza finală din O.G. nr.92/2003”, societatea fiind “privată de posibilitatea de a verifica temeinicia și legalitatea acestora”, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât prevederile art.87 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: “Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă”, stipulează condițiile pe care trebuie să le îndeplinească decizia de impunere, condiții respectate deoarece în Decizia de impunere nr.F-BV .X./25.07.2011 sunt înscrise detaliat la poziția nr.2 din cap.2.1.1 *Obligații fiscale suplimentare de plată* cuantumul majorărilor de întârziere aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, perioada pentru care s-au*

calculat accesoriile, baza de impozitare, motivele de fapt și temeiul de drept în vigoare.

Mai mult, anexele la Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./25.07.2011, respectiv anexa nr.9 “Situția privind modul de calcul al accesoriilor aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar” și anexa nr.17 “Situția privind modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar”, cuprind calculul detaliat al accesoriilor ce puteau fi verificate de contestatară.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, nu poate fi reținută excepția invocată de societate cu privire la nulitatea actului administrativ fiscal, în speță, a Deciziei de impunere nr.F-BV .X./25.07.2011 emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-BV .X./25/25.07.2011, întrucât aceasta nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

***2. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Direcției Naționale Anticorupție Serviciul Teritorial .X., cu privire la aspectele constatate prin Procesul verbal nr..X./25.07.2011 ale cărui constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./25.07.2011.***

***În fapt***, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. , au efectuat un control la SC .X. SRL ca urmare a solicitării I.P.J. .X. – Serviciul de Investigare a Fraudelor prin adresa nr..X./15.03.2011, de efectuare a unei inspecții fiscale parțiale, privind « *efectuarea unui control de specialitate privind obligațiile de plată la bugetul consolidat al statului și modul de înregistrare în contabilitate a veniturilor realizate* ».

În urma adresei SCAC nr.E\_PL\_RO\_X din data de 25.11.2010, emisă de autoritățile fiscale din Polonia, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au întocmit Procesul verbal nr.BJIF .X./08.03.2011 prin care s-a constatat că SC .X. SRL a efectuat în perioada 01.01.2010 – 30.09.2010 achiziții de materii prime (tablă) de la furnizorul intracomunitar .X.X. .X. POLONIA în sumă de .X. Euro, materii prime

neînregistrate în contabilitate și nedeclarate în declarațiile recapitulative 390 privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare.

Totodată, Biroul Județean de Informații Fiscale, prin Referatul nr.BJIF .X./10.03.2011, a solicitat Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. efectuarea unei inspecții fiscale la SC .X. SRL ca urmare a constatărilor din Procesul verbal nr.BJIF .X./08.03.2011, ocazie cu care s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./25.07.2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-BV .X./25.07.2011, contestată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că SC .X. SRL a efectuat în anul 2010 achiziții intracomunitare de materii prime (tablă) de la furnizori din Polonia .X..X. .X., XXX în valoare totală de .X. lei, pe care nu le-a înregistrat în evidența contabilă, nu le-a declarat în Declarația 390 « privind achizițiile/livrările și prestările intracomunitare de bunuri și servicii », materiile prime neregăsindu-se în stocul de materii prime urmare a inventarului efectuat conform Dispoziției de măsuri nr..X./22.03.2011, materiile prime respective nu sunt perisabile, nu există niciun document emis de organele abilitate din care să rezulte dispariția acestor stocuri, coroborat cu lipsa totală de organizare și conducere a contabilității de gestiune, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de .X. lei și nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru suma de .X. lei, potrivit prevederilor art.19, art.137 alin.(1) lit.a) și art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art.12 din H.G. nr.44/2004 privind normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât organele de inspecție fiscală, urmare verificării efectuate, au constatat că sunt indicii privind săvârșirea unor fapte ce pot întruni elemente constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) și (2) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, prin adresa nr..X./27.07.2011, au înaintat Direcției Naționale Anticorupție Serviciul Teritorial .X. Procesul verbal nr..X./25.07.2011, la baza căruia au stat constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV .X./25.07.2011.

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

***"Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă***

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-BV .X./25.07.2011 emis de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală, urmare verificării efectuate cu privire la achizițiile intracomunitare de bunuri efectuate de către contestatară, cât și din consultarea datelor cu privire la informațiile din declarațiile 390, depuse de contribuabil în relația cu partenerii săi, precum și de partenerii societății în relația cu SC .X. SRL, au constatat că în speță se ridică problema realității operațiunilor derulate între SC .X. SRL și diverse societăți comerciale partenere intracomunitare, existând elemente de suspiciune cu privire la operațiunile economice efectuate, în sensul că este posibil ca tranzacțiile declarate să fie fictive, aceste constatări regăsindu-se în sesizarea penală întocmită de Direcția generală a finanțelor publice .X. cu adresa nr. .X./27.07.2011, precum și în Procesul verbal nr..X./25.07.2011 ale cărui constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BV .X./25.07.2011, pentru a se dispune începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.a)-g) și alin.(2) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, care a fost înaintat Direcției Naționale Anticorupție Serviciul Teritorial .X..

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o

contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

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

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

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

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

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulată împotriva actelor administrative fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că prin sesizarea penală nr..X./27.07.2011 înaintată Direcției Naționale Anticorupție



Serviciul Teritorial .X., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au constatat că în cazul SC .X. SRL se ridică problema realității tranzacțiilor cu consecința sustragerii de la plata unor obligații fiscale.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *„Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214”*, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Totodată, sunt aplicabile și prevederile pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care statuează următoarele:

*“10.1. 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat*

*contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni.”*

### **3. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei :**

***A.Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu tichete de masă, impozit pe profit, servicii turistice, sponsorizare, sociale, protocol, dobânzi și penalități, achiziție auto, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.***

**În fapt**, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu tichete de masă, impozit pe profit, servicii turistice, sponsorizare, sociale, protocol, dobânzi și penalități, achiziție auto.

Contestatarul se îndreaptă cu contestația și împotriva impozitului pe profit aferent cheltuielilor mai sus menționate fără însă a motiva contestația pentru acest capăt de cerere, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

***c) motivele de fapt și de drept;***

***d) dovezile pe care se întemeiază; ”***

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

***”Contestația poate fi respinsă ca:***

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.***

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum

și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu tichete de masă, impozit pe profit, servicii turistice, sponsorizare, sociale, protocol, dobânzi și penalități, achiziție auto, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SRL, deși contestă impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu tichete de masă, impozit pe profit, servicii turistice, sponsorizare, sociale, protocol, dobânzi și penalități, achiziție auto, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu tichete de masă, impozit pe profit, servicii turistice, sponsorizare, sociale, protocol,

dobânzi și penalități, achiziție auto, așa cum este stipulat la pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.**

**B.Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor reprezentând avansuri acordate cu contracte de leasing, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, cheltuielile în sumă de .X. lei reprezentând avansuri acordate în condițiile în care aceste cheltuieli îmbracă forma unor cheltuieli anticipate care urmează să se suporte eşalonat pe cheltuieli pe perioade viitoare.**

**În fapt,** în trim.IV 2007 contestatara a înregistrat în contabilitate cheltuieli în sumă de .X. lei, în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți », ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil aferent trim IV 2007, reprezentând avansuri acordate în vederea încheierii unor contracte de leasing cu furnizorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. ROMANIA SRL.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, deoarece suma reprezentând avansuri trebuia înregistrată în contul 409 « Furnizori-debitori », astfel că în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.12 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, au stabilit aceste sume ca fiind cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

**În drept,** sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă în anul 2007, care precizează :

**„(1) 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.[...]”**

Potrivit punctului 12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal:

**„12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține faptul că societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă în contul 628 « Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți » **avansurile** acordate în vederea încheierii unor contracte de leasing cu furnizorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. ROMANIA SRL, cheltuieli pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Or, cheltuielile cu **avansul** îmbracă forma unor cheltuieli anticipate, înregistrate în avans, așa cum prevede O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, conform căruia, cu ajutorul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se ține evidența cheltuielilor efectuate în avans care urmează a se suporta eșalonat pe cheltuieli, pe baza unui scadențar, în perioadele/exercițiile viitoare, astfel:

**„În debitul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează:**

**- sumele reprezentând abonamentele, chirile și alte cheltuieli efectuate anticipat (401, 512, 531).**

**În creditul contului 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" se înregistrează:**

**- sumele repartizate în perioadele/exercițiile financiare următoare pe cheltuieli, conform scadențarelor (605, 611 la 628, 658, 666).**

***Soldul contului reflectă cheltuielile efectuate în avans.”***

De asemenea, potrivit Clasei 4 – « Conturi de terți », Grupa 40 « Furnizori și conturi asimilate » din O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, valabil în perioada supusă verificării, Contul 409 "Furnizori - debitori" : " *Cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor sau pentru prestări de servicii și executări de lucrări*".

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că suma de .X. lei, reprezentând cheltuieli cu avansul nu e deductibilă la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

În ceea ce privește argumentul societății contestată referitor la faptul că *“este evident că suma de .X. lei, achitată cu titlu de avans pentru achiziționarea unor autocamioane în sistem de leasing ESTE O CHELTUIALĂ DEDUCTIBILĂ”*, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât fiind vorba despre achiziția de mijloace de transport, respectiv de mijloace fixe amortizabile, aceste cheltuieli se recuperează din punct de vedere fiscal prin intermediul amortizării conform art.24 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

*“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”*

Totodată, din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține că societatea contestată nu prezintă argumente și documente care să contrazică și să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul contestatului potrivit căruia *“sunt invocate prevederi din acte normative care nu mai erau în vigoare la data controlului sau unele chiar abrogate”*, respectiv O.M.F.P. nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, întrucât la data la care au avut loc operațiunile constatate de organele de inspecție fiscală acest act normativ era în vigoare, respectiv perioada 2007-2008, ulterior fiind abrogat conform art.16 din O.M.F.P. nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, începând cu 01.01.2010.

Având în vedere cele de mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale incidente în cauză, se reține că în mod

legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei ca fiind nedeductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit avansurile acordate furnizorilor, **motiv pentru care** pentru acest capăt de cerere urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL.

Având în vedere, că la punctul 3A s-a respins contestația ca nemotivată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu tichete de masă, impozit pe profit, servicii turistice, sponsorizare, sociale, protocol, dobânzi și penalități, achiziție auto, iar la punctul 3B s-a respins ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit aferent cheltuielilor cu avansurile acordate, și întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul impozitului pe profit aferent fiecărei cheltuieli, se va respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**.

**4. În ceea ce privește suma de .X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul 3 s-a respins contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** ca nemotivată și neîntemeiată, urmează să se respingă contestația formulată împotriva Decizia de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 ca nemotivată și neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

**5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.**

**În fapt**, prin contestația formulată, SC .X. SRL nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, stabilită prin Decizia de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011, contestată.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*”Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.



Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că „*motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.*”

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SRL, deși contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, așa cum este stipulat la pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”.**

**6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții efectuate de la furnizorii SC .X. SRL, SC .X.SRL și SC .X. SRL, pe motiv că societățile furnizoare nu funcționează la sediul social declarat, nu au depuse declarații de impozite și taxe sau deconturi de TVA, fără a analiza însă condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.**

**În fapt,** în perioada 2009 – 2010, SC .X. SRL a achiziționat materiale de construcții de la SC .X. SRL, SC .X.SRL și SC .X. SRL.

Astfel, în urma achizițiilor, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de furnizori.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță nu a putut fi probată realitatea și legalitatea operațiunilor consemnate în facturile emise către SC .X. SRL de SC .X. SRL, SC .X.SRL și SC .X. SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală au solicitat D.G.F.P. .X. și D.G.F.P. .X. efectuarea de controale încrucișate la furnizorii SC .X. SRL, SC .X.SRL și SC .X. SRL, în urma cărora au fost încheiate Procesele verbale nr..X./30.05.2011, nr..X./26.05.2011 și nr..X./01.06.2011, prin care s-a constatat faptul că societățile nu funcționează la sediul declarat, nu și-au îndeplinit sau și-au îndeplinit parțial obligația de declarare a impozitelor și taxelor coroborat cu lipsa altor documente care să justifice realitatea și legalitatea operațiunilor desfășurate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.134 alin.(1) și art.145 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de.X. lei.

Prin contestație, SC .X. SRL precizează că și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții conform prevederilor legale.

**În drept**, în perioada iulie 2009 – iunie 2010 se aplică prevederile art. 145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

***“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.***

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

***a) operațiuni taxabile; ”***

Pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, legiuitorul a impus respectarea condițiilor prevăzute la art. 146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, care stipulează :

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

***a)pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5); [...]”.***

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată

aferență achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează cu factură.

Acestea se coroborează cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

*“(1)Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”*

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu 25.05.2009, respectiv:

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

*a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;*

*d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;*

*e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;*

*f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);*

*g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;*

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153<sup>1</sup>, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. 126 alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

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

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

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

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152<sup>1</sup> ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152<sup>2</sup> sau la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

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

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."

În acest sens sunt și prevederile art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în formă aplicabilă începând cu data de 01.01.2010.

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”*.

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe motiv că societățile care au emis facturile, nu funcționează la sediul social declarat și nu au depuse declarații de impozite și taxe sau deconturi de TVA, constatându-se că societatea nu a respectat prevederile art.134 alin.(1) și art. 145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA aferentă facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X.SRL și SC .X. SRL fără însă a proceda la o analiză temeinică a facturilor în cauză, respectiv a modului lor de completare pentru a se stabili concret, pentru fiecare factura în parte care sunt datele și informațiile necompletate, precum și motivele pentru care acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, dacă marfa a intrat în gestiunea societății și în acest caz dacă există note de intrare-recepție a mărfii, precum și fișe de magazie pentru stocuri, dacă între stocul scriptic și faptic există

neconcordanțe, dacă aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au verificat dacă aprovizionările au fost efectuate pentru realizarea obiectului de activitate desfășurat de societate, dacă achizițiile au fost efectiv realizate și înregistrate în evidență și dacă sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, faptul că societățile furnizoare care au emis către SC .X. SRL facturile reprezentând achiziții de materiale de construcții, nu funcționează la sediul social declarat și nu au depuse declarații de impozite și taxe sau deconturi de TVA, nu este de natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere.

Având în vedere cele precizate mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care achiziționează marfă pe bază de facturi și acceptă înregistrarea lor în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea, aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice nu numai marfa primită, în ceea ce privește cantitatea, calitatea și caracteristicile specifice sau dorite, ci și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă marfurilor achiziționate.

Așadar, se reține că, organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente și nu au analizat dacă societatea justifică utilizarea acestor bunuri în scopul prevăzut la alin.(2) lit.a) al art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și condițiile impuse de alin.(1) lit.a) al pct.46 pct.1 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

De asemenea, la art.94 alin.(1) şi alin.(2) din acelaşi act normativ este stipulat:

*„(1) Inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspecţia fiscală are următoarele atribuţii:*

*a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse;*

*c) sancţionarea potrivit legii a faptelor constatate şi dispunerea de măsuri pentru prevenirea şi combaterea abaterilor de la prevederile legislaţiei fiscale.”*

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reţine că organele de inspecţie fiscală, pentru stabilirea stării de fapt, trebuie să analizeze toate actele şi faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale. Astfel, inspecţia fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere cele de mai sus, precum şi faptul că prin raportul de inspecţie fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011, contestată, organele de inspecţie fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.134 alin.(1) şi art.145 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările şi completările ulterioare, fără să menţioneze în ce sens nu au fost acestea respectate, pentru reanalizarea situaţiei privind TVA suplimentară în sumă de **.X. lei**, pe perioada verificată se va face aplicarea, art.216 alin.(3) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau partial 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 pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

**„11.6. 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.”**

Astfel, se va desființa decizia de impunere contestată, referitoare la taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de **.X. lei**, iar organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

**7. În ceea ce privește suma de .X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctul 5) s-a respins ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei iar la punctul 6) din prezenta decizie s-a desființat Decizia de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, și întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul acestora, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 și pentru suma de **.X. lei** reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept *“accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele verificării.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art. 214 alin. (1) lit. a) și alin. (3),



art.216 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1, pct. 11.1 lit. b) și pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1)** Suspendarea soluționării contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

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

**2)** Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**.

**3)** Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

**4)** Desființarea Deciziei de impunere nr. F-BV .X./25.07.2011 pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

-**.X. lei** – taxă pe valoarea adăugată;

-**.X. lei** – majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleași perioade și acelu.X. tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**

X