

**DECIZIA nr. 649 / 17.10.2016**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**Societatea X înregistrată la Direcția Generală**  
**Regională a Finanțelor Publice București sub nr. 0027265/13.06.2016**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești, prin adresa nr. X/06.06.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București sub nr. X/13.06.2016, cu privire la contestația formulată de societatea X S.R.L. având sediul fiscal în Județul X, Oraș X, X nr. X, bl. X, sc. X, parter, ap. X, cod de înregistrare fiscală X, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr.X, reprezentată legal prin administrator X.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. X/03.09.2012, completată cu adresa înregistrată la ANAF sub nr. X/20.11.2015, îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-PH X/27.07.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-PH X/27.07.2012, de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova, Activitatea de inspecție fiscală prin care s-a stabilit suplimentar de plata suma totală de **X lei**, astfel:

- impozit pe profit în suma de X lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit în suma de X lei;
- TVA în suma de X lei;
- accesorii aferente TVA în suma de X lei;

Prin Decizia nr. X/29.11.2012, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a decis suspendarea soluționării contestației formulate de societatea în cauză până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală.

Prin adresa nr. X/06.06.2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. X/13.06.2016, ne-a solicitat reluarea soluționării pe cale administrativă a contestației, având în vedere faptul că prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Prahova s-a dispus clasarea cauzei față de administratorul societății, cercetat pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.

Față de data comunicării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr. F-PH X/27.07.2012, respectiv 03.08.2012, așa cum rezultă din adresa Direcției Generale a Finanțelor Publice Prahova nr.X/30.07.2012, anexată în copie la dosarul cauzei, 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, respectiv la data de 03.08.2012, fiind înregistrată cu nr. X/03.09.2012 la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova, conform ștampilei registraturii acestei instituții aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 352 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. X S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestația formulată și completată S.C. X S.R.L solicită anularea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-PH X/27.07.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-PH X/27.07.2012, emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru următoarele considerente:

S.C. X S.R.L susține că inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a constatării de către Garda Financiară – Secția Prahova a lipsei nejustificate de materii prime și produse finite care ar putea determina un prejudiciu estimat în valoare totală de X lei, lipsă ce nu a fost confirmată ca urmare a inventarierii efectuate de societate la data de 31.12.2011.

S.C. X S.R.L menționează că, datorită volumului scriptic relativ mare de produse finite și materii prime existent în evidențele financiar contabile, societatea a solicitat amânarea începerii inspecției fiscale, prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr.X/11.06.2012, în vederea efectuării unei inventarieri faptice cât mai exacte a bunurilor deținute în contabilitatea societății și clarificarea diferențelor de inventar pe categorii de produse existente în depozitele societății, luând în considerare și volumul semnificativ al mărfurilor degradate calitativ, în vederea punerii la dispoziția organelor fiscale a situației exacte a mărfurilor.

S.C. X S.R.L precizează că, la aceeași dată societății i s-a comunicat că solicitarea de amânare a începerii inspecției fiscale nu a fost aprobată, deoarece S.C. X S.R.L nu a invocat motive justificate.

De asemenea, S.C. X S.R.L menționează că, ulterior organele de inspecție fiscală au întocmit Dispoziția privind măsurile de inspecție fiscală nr.X/30.07.2012, prin care se dispune societății comerciale remedierea unor erori privind neconcordanțele semnificative privind livrările/achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național în perioada ianuarie 2009 – aprilie 2012, pentru tranzacțiile aferente semestrului II 2009, semestrului I 2010 și semestrului I 2011.

Societatea susține că, ducerea la îndeplinire a dispoziției de măsuri ar conduce la dublarea TVA de plată, ca urmare a remedierii erorilor în evidențele contabile și în declarațiile informative cod 394 ale S.C. x S.R.L.

Totodată, S.C. X S.R.L consideră că, neconcordanțele între declarațiile informative 394 ale societății și cele ale furnizorilor săi, nu sunt în măsură să reflecte realitatea achizițiilor și livrărilor de bunuri efectuate de S.C. X S.R.L, erorile declarative putând fi cauzate și de partenerii economici ai societății.

De asemenea, S.C. X S.R.L consideră că o parte din declarațiile informative cod 394 întocmite de către societate nu au fost operate corespunzător în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În susținere, S.C. X S.R.L invocă Nota explicativă dată de administratorul societății la data de 24.11.2011, formulată la data întocmirii notei de constatare a

Gărzii Financiare, în care societatea preciza că nu poate justifica în totalitate lipsa în gestiune, considerând că această diferență s-a creat în timp prin posibila neînregistrare în evidențele contabile a materiilor prime degradate calitativ sau cu termen de valabilitate expirat.

S.C. X S.R.L consideră că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare posibilitatea ajustării TVA, determinată de rezultatele proceselor-verbale de inventariere prin care s-a constatat îndeplinirea condițiilor prevăzute de Codul fiscal în care operațiunea de scoatere din gestiune a bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ nu constituie livrare de bunuri și a faptului că pentru aceste operațiuni nu se colectează TVA.

În același sens, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare la stabilirea bazelor impozabile privind impozitul pe profit și TVA a cotelor legale de perisabilități, prin aplicarea dispozițiilor legale potrivit cărora nu sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată și nu sunt cheltuieli nedeductibile fiscal sumele reprezentând perisabilități.

Prin cererea de completare a contestației, societatea susține ca prejudiciul în valoare de X lei, calculat pe baza unor informații privind lipsa unui stoc factual de bunuri constatate la o dată anterioară respectiv 05.12.2011, conform procesului verbal nr. X/05.12.2011, întocmit de Garda Financiară Secția Prahova-informații neconfirmate în urma expertizei dispuse de instanța și soluției de clasare în dosarul penal X/P/2011.

Considera că lipsa factuală a stocului de marfă nu s-a confirmat nici în urma inventarierii efectuate de societate la data încheierii anului fiscal respectiv 31.12.2011 și nici ulterior.

Administatorul societății susține că la data întocmirii Notei de constatare a Garzii Financiare Prahova, prin care se declară că societatea nu poate justifica în totalitate lipsa din gestiune considerând că această diferență s-a creat în timp prin posibila neînregistrare în evidențele contabile a materiilor degradate calitativ sau cu termen de valabilitate expirat, în acest sens a prezentat nota explicativă din data de 24.11.2011.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat ajustarea TVA determinată de rezultatele proceselor verbale de inventariere prin care s-au constatat îndeplinirea condițiilor prevăzute de Codul fiscal privind faptul că operațiunea de scoatere din gestiune a bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ nu constituie livrare de bunuri și la aceste operațiuni nu se colectează TVA. Totodată consideră că organele fiscale nu au analizat în stabilirea bazelor impozabile privind impozitul pe profit și TVA, cotele legale de perisabilități prin aplicarea dispozițiilor legale referitoare la faptul că nu sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată și nu sunt cheltuieli nedeductibile fiscal, sumele reprezentând perisabilități în limitele prevăzute de lege.

Societatea în completarea contestației, învederează și detaliază obiectivele din raportul auditorului independent, menționând că societatea detine și a prezentat în cadrul expertizei dispuse de instanța facturi fiscale reprezentând livrări intracomunitare de bunuri degradate calitativ care conțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal și care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumparatorului în alt stat membru - SC X Bulgaria, cod. De TVA X, documente de transport intracomunitar care atestă că bunurile au fost transportate de pe teritoriul unui stat membru UE (România) pe teritoriul altui stat membru UE (Bulgaria), contract de vânzare cumpărare bunuri nr. X/16.05.2011.

Societatea susține că, facturile fiscale de livrări intracomunitare de bunuri, au făcut obiectul unui audit independent întocmit în baza contractului X/31.10.2012, iar

prin raportul auditorului independent certificandu-se ca facturile intocmite de societatea in cauza nu contin erori sau denaturari semnificative, sunt corect intocmite si reflecta activitatea partiala de livrare la extern in anul 2011, catre partenerul extern SC X, in calitate de cumparator.

Conform declaratiei anuale privind impozitul pe profit aferenta anului fiscal 2009 depusa de societate cat si a bilantului contabil aferent anului 2009 si din situatia comparativa a profitului impozabil si impozitului pe profit stabilite de catre organele de control prin RIF exista neconcordante astfel ca societatea concluzioneaza ca s-a stabilit eronat profitul impozabil si impozitul pe profit aferent anului 2009 de catre organele de control ca urmare a urmatoarelor elemente:

- calculul sumar si simplist al profitului impozabil si impozitului pe profit corespunzator anului fiscal fara analizarea tuturor elementelor de venituri si cheltuieli si avand ca baza numai soldul contului contabil "121" profit si pierdere, cheltuieli cu impozitul pe profit si cheltuieli cu amenzile si penalitatile;

- prin neanalizare complexa a elementelor de venituri si cheltuieli raportate de societate conform Bilantului contabil aferent anului 2009 precum si influentei soldului creditor al contului "711" Variatia stocurilor de produse finite si a productiei in curs de executie in suma de X lei element de calcul care se include conform normelor contabile legale in valoarea veniturilor de exploatare la sfarsitul exercitiului financiar, fapt ce determina un profit brut mai mare decat cel stabilit prin actul de control;

- ignorarea datelor declarate de contribuabil conform declaratiei anuale privind impozitul pe profit cod "101" aferenta anului fiscal 2009 depusa si inregistrata la Directia Mari Contribuabili Prahova sub nr. X/26.04.2010 prin luarea in calcul a unor cheltuieli nedeductibile fiscal mai mici decat cele evidentiata de contribuabil X lei comparativ cu X lei;

- conform declaratiei anuale privind impozitul pe profit cod "101" aferenta anului fiscal 2009 la pozitiile 14 si 29 suma de X lei se prezinta amortizarea contabila si fiscala care nu influenteaza calculul impozitului pe profit, fapt neluat in calcul de catre organele de control ale ANAF Directiei Generale de Finante Publice Prahova.

Toate aceste elemente au determinat stabilirea unui impozit pe profit de plata suplimentar de catre organele de control care este nereal si nu reflecta situatia fiscala a societatii privind impozitul pe profit.

Conform declaratiei anuale privind impozitul pe profit aferenta anului fiscal 2010 depusa de societate cat si a bilantului contabil aferent anului 2010 si din situatia comparativa a profitului impozabil si impozitului pe profit stabilite de catre organele de control prin RIF rezulta ca exista neconcordante astfel ca societatea concluzioneaza ca s-a stabilit eronat profitul impozabil si impozitul pe profit aferent anului 2010 de catre organele de control ca urmare a urmatoarelor elemente:

- calculul sumar si simplist al profitului impozabil si impozitului pe profit corespunzator anului fiscal fara analizarea tuturor elementelor de venituri si cheltuieli si avand ca baza numai soldul contului contabil "121" profit si pierdere, cheltuieli cu impozitul pe profit si cheltuieli cu amenzile si penalitatile;

- prin neanalizare complexa a elementelor de venituri si cheltuieli raportate de societate conform Bilantului contabil aferent anului 2010 precum si influentei soldului creditor al contului "711" Variatia stocurilor de produse finite si a productiei in curs de executie in suma de X lei element de calcul care diminueaza totalul veniturilor declarate conform declaratiei anuale aferent impozitului pe profit al anului

2010 si conform normelor contabile legale la sfarsitul exercitiului financiar precum si amortizarea fiscala corespunzatoare anului 2010;

- utilizarea unei balante de verificare intermediare la stabilirea profitului impozabil si implicit a impozitului pe profit final corespunzatoare anului fiscal 2010 si nu a balantei de verificare care a stat la baza intocmirii Bilantului contabil aferent anului fiscal 2010.

Pentru anul fiscal 2011, solutia aleasa de societate, de vanzare la extern a stocurilor de materii prime si produse semifabricate degradate calitativ, chiar daca aceasta operatiune este considerata sub pretul de achizitie nu are nici o implicatie fiscala asupra profitului impozabil si nu contravine in nici un fel prevederilor fiscale.

Societatea sustine ca are obiect de activitate productia, prelucrarea si conservarea fructelor si legumelor si nu comercializarea produselor si serviciilor de piata, pentru societate aceste bunuri reprezinta materii prime respectiv bunuri in stare cruda care urmeaza sa fie supusa prelucrarii ulterioare in vederea transformarii prin procese specifice de coacere, nu marfuri care se comercializeaza pe piata.

In sustinerea cauzei societate invoca art. 21, alin. 1, din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil, iar pe cale de consecinta cheltuiala cu marfurile inregistrate in contul "607" cheltuieli cu descarcarea de gestiune a marfurilor degradate calitativ este o cheltuiala integral deductibila la determinarea profitului impozabil, chiar daca vanzarea se face sub costul de achizitie deoarece este o cheltuiala aferenta venitului inregistrat in contul "707" venituri din vanzarea marfurilor degradate calitativ.

In urma livrarilor intracomunitare de bunuri efectuate in perioada 01.07.2011 - 30.09.2011 societatea a declarat corespunzator anului fiscal 2011 venituri din vanzari marfuri in suma de X lei, conform facturilor fiscale emise in acea perioada.

Astfel societatea considera ca prin neinregistrarea veniturilor corespunzatoare facturilor emise in calitate de vanzator in baza contractului de vanzare cumparare nr. X/16.05.2011, catre societatea X Bulgaria, reprezinta marfuri si materii prime degradabile calitativ sau cu termenul de valabilitate expirat.

In concluzie, referitor la stabilirea influentelor fiscale determinate de inregistrarea acestor documente respectiv facturi fiscale reprezentand livrari intracomunitare de bunuri in evidentele contabile, mentioneaza ca nu s-au constatat debite suplimentare de plata privind impozitul pe profit corespunzator anului 2011, sau accesorii complementare aferente impozitului pe profit datorat de catre societate bugetului general consolidat de stat, fapt ce contrazice constatările organelor de control, privitoare la impozitul pe profit suplimentar.

In sustinerea sa, anexeaza declaratia rectificativa anuala privind impozitul pe profit cod "101" aferenta anului 2011 corectata cu influente fiscale ale inregistrarii veniturilor din livrari intracomunitare in suma de X lei exact la perioadele la care documentele fiscal generatoare de venituri comerciale din livrarea intracomunitara de bunuri se face referire.

**Referitor la TVA colectata si implicit datorata catre bugetul de stat consolidat, corespunzator operatiunilor economice de livrari intracomunitare**

**desfasurate de societate conform obiectului de activitate si datelor din evidentele contabile aferente anului fiscal 2011.**

Din punct de vedere fiscal societatea sustine ca, solutia aleasa cu privire la livrarea intracomunitara a stocurilor de materii prime si produse semifabricate degradate calitativ reprezinta in esenta o solutie economica in masura in care societatea comerciala inregistreaza in evidentele contabile venituri scutite de TVA in suma de X lei.

Astfel, in sustinerea cauzei societatea invedereaza prevederile Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr. 2230 si dispozitiile art. 143 si art 144 din Codul fiscal, mentionand ca justificarea scutirii TVA aferenta livrarilor intracomunitare de bunuri s-a facut cu respectarea temeiului invocat.

Stabilirea influentelor fiscale determinate de inregistrarea documentelor evidentiatare in situatia contabila respectiv a facturilor, societatea mentioneaza ca nu s-au constatat debite suplimentare de plata privind taxa pe valoare adaugata corespunzator anului 2011, sau accesorii complementare aferente TVA, datorata de societate catre bugetul general consolidat de stat.

**Consideratii asupra documentelor fiscale corespunzatoare livrarilor intracomunitare de bunuri aferente perioadei 01.07.2011 - 30.09.2011, inregistrate ulterior in evidentele contabile si fiscale, la data intrarii in posesie:**

Societatea a inregistrat in evidentele contabile operatiunile comerciale aferente livrarilor intracomunitare de bunuri ulterior efectuarii acestor operatiuni, din lipsa de documentelor fiscale care sa confirme efectuarea acestor operatiuni la data la care ele au fost efectuate perioada 01.07.2011 - 30.09.2011, aceste documente fiind transmise la beneficiar respectiv societatii XBulgaria, pentru confirmare si validare, ele neputand fi prezentate la data efectuarii controlului inopinat efectuat de catre Garda Financiara Prahova, respectiv ANAF- Directia Generala de Finante Publice Prahova. Aceste intarzieri in declararea documentelor fiscale in contabilitate s-au produs pe fondul disensiunilor aparute in relatia cu clientul societatii X Bulgaria, legate de receptia bunurilor livrate si discutiile purtate cu aceasta firma de posibilitatea compensarii contravalorii acestor bunuri cu noi achizitii intracomunitare de materii prime, avand ca furnizor societatea X Bulgaria.

Societatea sustine ca, administratorul societatii respectiv dl. X, a sustinut in timpul controlului efectuat de Garda Financiara Prahova si ulterior la controlul efectuat de catre D.G.F.P. Prahova, ca diferentele de stoc constatate sunt create in timp prin posibila neinregistrare in evidentele contabile a materiilor prime degradate calitativ sau cu termen de valabilitate expirat.

In timpul inspectiei societatea prin administratorul sau sustine ca, a declarat faptul ca detine procesele verbale de inventariere privind constatarile efectuate in urma inventarierii stocului de materii prime, si produse finite, constatate degradate calitativ si a solicitat organelor de control, suspendarea inspectiei fiscale pentru clarificarea operatiunilor de scoatere din gestiunea societatii a stocurilor de materii prime degradate calitativ sau cu termen de valabilitate expirat si pentru care posibilitatea comercializarii ca atare nu mai era posibila.

Totodata societatea sustine ca a facut demersuri pentru comercializarea stocurilor de materii prime si produse semifabricate degradate calitativ in tara, la

complexele de animale pentru macinarea sau folosirea lor ca amestec in hrana animalelor, dar nu a reusit acest lucru, mai mult abordarea acestei solutii determinand costuri suplimentare de exploatare din partea societatii, desigur avea si solutia distrugerii lor la organele sanitare abilitate dar fara posibilitatea recuperarii vreunui venit pentru societate.

Avand in vedere faptul ca, degradarea calitativa a bunurilor s-a datorat unor cauze obiective dovedite cu documente si pentru a se incerca recuperarea unei valori posibile in conditiile date, s-a hotarat comercializarea acestor mixturi de furaje, pentru hrana animalelor catre partenerul societatii comerciale din Bulgaria, care avea si calitatea de furnizor de materii prime, pentru un pret total de aproximativ X euro, intocmindu-se in acest sens contractul de vanzare cumparare nr. X/16.05.2011.

Din listele de inventariere corespunzatoare fiecarui produs si cu aprobarea conducerii societatii, s-a luat decizia comercializarii acestor bunuri ca deseuri alimentare, catre firma din Bulgaria cu valoarea aproximativa de X euro respectiv X lei, valoarea convenita cu partenerul extern, conform documentelor fiscale trimise impreuna cu marfa, clientului extern in vederea confirmarii de primire prin stampilarea acestora, dupa receptia marfurilor.

Societatea sustine ca produsele depreciate, mentionate in listele de inventariere, au fost valorificate la extern conform situatiei anexate in perioada iulie 2011-septembrie 2011.

Neinregistrarea acelor activitati pentru care legea prevede obligatia inregistrarii ca modalitate de realizare a infractiunii presupune o omisiune de a opera in evidentele contabile a unor anumite fapte de comert, a caror evidenta contabila este expres ceruta de lege.

Societatea a inregistrat ulterior in momentul in care a putut justifica cu documente fiscale scutirea de TVA, conform Codului fiscal, in evidentele contabile, toate faptele de comert efectuate, iar in urma inregistrarii acestor documente in contabilitatea societatii comerciale s-au evidenciat venituri suplimentare in suma de X lei.

Ca atare prin neinregistrarea la timp a acelor activitati comerciale efectuate si pentru care legea prevede obligatia inregistrarii, la momentul efectuarii operatiunii comerciale administratorul societatii nu a urmarit sa obtina venituri nedeclarate sau sa se sustraga in mod fraudulos, in total sau in parte, de la indeplinirea indatoririlor fiscale.

Societatea mentioneaza ca la momentul efectuarii controlului inopinat din luna noiembrie 2011, compartimentul societatii comerciale nu s-a aflat in posesia documentelor de livrare a bunurilor catre clientul extern, neputand opera in contabilitate la acea data, scaderea din gestiune a stocurilor de materii prime si produse semifabricate degradate calitativ, documentele fiscale de livrare fiind transmise la beneficiar pentru confirmarea cantitatilor livrate si stampilarea acestora.

In sustinerea celor detaliate prin contestatiile depuse, societatea invoca temeiul de drept al Ordinului nr. 2222/2006 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a scutirii de taxa pe valoarea adaugata pentru operatiunile prevazute la art. 143, art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, depunand totodata si documente in sustinerea celor invocate.

În concluzie, societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-PH X/27.07.2012 și a Raportului de inspecție fiscală nr. X/27.07.2012.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Prahova – Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-PH X/27.07.2012, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-PH X/27.07.2012, prin care s-a stabilit suplimentar de plată suma totală de **X lei**, astfel:

- impozit pe profit în suma de X lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit în suma de X lei;
- TVA în suma de X lei;
- accesorii aferente TVA în suma de X lei;

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de societatea contestatoare și organele de inspecție fiscală, se reține:

### **3.1 Aspecte procedurale:**

Referitor la afirmația S.C. X S.R.L., potrivit căreia “organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale de Finanțe Publice Prahova au procedat la stabilirea unor debite de plată privind impozitul pe profit și tva precum și a unor accesorii suplimentare constând în dobânzi [...], pe baza unei adrese a Gărzii Financiare – Secția Prahova care estima un prejudiciu în valoare de X lei calculate pe baza unor informații privind lipsa unui stoc de bunuri (produse finite și materii prime) constatate la o dată anterioară respectiv 05.12.2011, conform procesului verbal nr X X/05 12 2011, întocmit de Garda Financiară Secția Prahova”, aceasta nu poate fi reținută pentru următoarele motive:

Inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a solicitării Gărzii Financiare – Secția Prahova cu adresa nr.X/06.12.2011, prin care s-a transmis un exemplar al Procesului-verbal nr.X/05.12.2011, având în vedere că s-a constatat un minus nejustificat de materii prime în valoare de X lei, respectiv produse finite în valoare de X lei, stabilindu-se un prejudiciu în valoare totală de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei și impozit pe profit în sumă de X lei.

Sub aspect procedural, precizăm că în conformitate cu dispozițiile art.11 alin.(3) din Hotărârea Guvernului nr.1324/2009 privind organizarea și funcționarea Gărzii Financiare, cu modificările și completările ulterioare, procesele-verbale întocmite de comisarii Gărzii Financiare pot cuprinde evaluări ale prejudiciului fiscal, pe baza stabilirii implicațiilor fiscale determinate de sustragerea de la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume de natură fiscală datorate bugetului general consolidat, fără calcularea de obligații accesorii acestora, și nu constituie titluri de creanță fiscală.

Având în vedere că aceste procese-verbale nu constituie titluri de creanță, în vederea valorificării aspectelor fiscale constatate, respectiv stabilirea masei impozabile și a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume de natură fiscală

datorate bugetului general consolidat, acestea sunt transmise organelor fiscale care administrează contribuabilul, pentru efectuarea inspecției fiscale.

Astfel, potrivit prevederilor art.11 alin.(5) din Hotărârea Guvernului nr.1324/2009, cu modificările și completările ulterioare, și cele ale art.2 din Ordinul președintelui ANAF nr.1468/2010 pentru aprobarea Regulamentului de organizare și funcționare a Gărzii Financiare, cu modificările și completările ulterioare, valorificarea constatărilor privind starea fiscală, înscrise în procesele-verbale, se face în condițiile stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, un exemplar al procesului-verbal fiind comunicat organului fiscal competent în gestionarea dosarului fiscal al contribuabilului.

De asemenea, menționăm că, din analiza Procesului-verbal nr.X/05.12.2011 și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-PH X/27.07.2012 rezultă că organele de inspecție fiscală nu au preluat constatările comisarilor Gărzii Financiare, ci au motivat decizia de impunere contestată pe bază de probe și constatări proprii.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia:

„S.C. X S.R.L a solicitat amânarea începerii inspecției fiscale prin adresa înregistrată sub nr.X/11 06 2012 tocmai în vederea efectuării unei inventarieri faptice cât mai exacte a bunurilor deținute faptic în contabilitatea societății comerciale și clarificarea eventualelor diferențe de inventar pe categorii de produse existente în depozitele societății, dar prin luarea în considerație și a volumului semnificativ al mărfurilor gardate calitativ, în urma întocmirii listelor de inventar specifice.

Conform adresei A.N.A.F. Direcția Generală de Finanțe Publice Prahova înregistrată sub nr X/11 06 2012, administratorului societății comerciale d-nul X, i s-a comunicat pe loc, în aceeași zi, că solicitarea acestuia de amânare a inspecției fiscale nu a fost aprobată din cauza neinvocării de către societatea comercială a unor motive justificate”, se reține că aprobarea amânării inspecției fiscale este atributul exclusiv al organelor de inspecție fiscală și se acordă doar în cazurile specifice prevăzute de lege, pentru motive temeinic justificate.

### **3.2 Referitor la sumele contestate de S.C. Demal S.R.L, reprezentând impozit pe profit in suma de X lei**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspecție fiscală au procedat temeinic si legal la stabilirea suplimentara a obligatiilor de plata reprezentand impozitului pe profit si accesorii aferente, în condițiile în care din argumentele contestatorului si dovezile depuse nu rezulta o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.***

**În fapt**, prin decizia contestata organele de control, au stabilit in sarcina societatii obligatii suplimentare de plata constand in impozit pe profit in suma de X lei si accesorii aferente impozitului pe profit in suma de X lei;

Astfel, în perioada verificată, 01.01.2009 – 31.03.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a beneficiat de scutire la plata impozitului pe profit până la data de 01.04.2009, în baza Certificatului de investitor în zonă defavorizată nr. X/08.10.2001, emis de A.D.R.- Muntenia Sud, fiind înștiințată prin adresa

nr.X/14.04.2009 de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova – Compartimentul Ajutor de Stat, Practici Neloiale și Prețuri Reglementate, cu privire la încetarea ajutorului de stat sub forma scutirii la plată a impozitului pe profit.

De asemenea, s-a constatat că S.C. X S.R.L nu a înregistrat în contabilitate toate veniturile obținute și nu a completat în mod corect și complet declarațiile fiscale, în concordanță cu situația fiscală a societății.

Ca urmare a controlului operativ efectuat de organele de control din cadrul Gărzii Financiare – Secția Prahova, în data de 15.11.2011, având ca obiectiv inventarierea faptică a stocurilor de materii prime și produse finite aflate în gestiunea S.C. X S.R.L, s-a constatat o lipsă în gestiune în sumă totală de X lei, consemnată în Procesul-verbal nr. X/05.12.2011. În consecință, organele de inspecție fiscală luând în considerare marja de profit aferentă, au stabilit că societatea nu a înregistrat, în ceea ce privește impozitul pe profit, venituri în suma de X lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X S.R.L, la data de 31.03.2012, a înregistrat pierdere contabilă în sumă de X lei, conform datelor înscrise în contul de venituri și cheltuieli, fără a înregistra cheltuieli nedeductibile fiscale.

**In drept**, sunt incidente prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 82 și art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**”Art. 19 alin. (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.”**

**”Art. 21 alin (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România; Norme metodologice

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme; Norme metodologice

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;”

*"Art. 82 Forma și conținutul declarației fiscale*

*(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.*

*(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.*

***(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.***

*"Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale*

*(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

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

***b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;***

***c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.***

***(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:***

***a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;***

***b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;***

***c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;***

***d) solicitarea de informații de la terți;***

***e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;"***

***Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "organul fiscal este îndreptatit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii".***

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, **organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.**

102.2. Cand este necesar, **organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei.** Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.

106.4. Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala".

În Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscale se precizeaza:

**"Capitolul III - Constatari fiscale**

*Pentru fiecare obligatie fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale se vor avea in vedere si se vor cuprinde in constatari urmatoarele:*

[...]

**2. Obiective minimale avute in vedere**

**In actiunea de inspectie fiscala se vor avea in vedere urmatoarele obiective minimale:**

- verificarea realitatii declaratiilor fiscale si informative in corelatie cu datele din evidenta contabila, registrele societatii sau orice alte documente justificative existente in societate ori obtinute prin controale incrucisate, precum si cu alte declaratii depuse in conformitate cu legea speciale;

- verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare, **in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil, inclusiv identificarea faptica a surselor generatoare de venit;**

- verificarea inregistrarii tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate;

- verificarea utilizarii documentelor cu regim special, pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2007. Dupa aceasta data se va verifica modul de alocare si gestionare a documentelor fiscale conform prevederilor legale;

- verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor, precum si a tratamentului fiscal al acestora;

- verificarea corectitudinii sumelor utilizate cu drept de deducere din impozitele, taxele sau contributiile datorate.

**3. Baza de impunere**

A. In cazul in care se constata aspecte care modifica baza de impunere, se vor mentiona:

- elementele identificate in activitatea contribuabilului care au influentat baza de impunere;

- punctul de vedere al inspectiei fiscale fata de interpretarea contribuabilului;

- consecintele fiscale ale abaterilor constatate, motivele de drept si temeiul legal pentru modificarea bazei de impunere;

- **modul de calcul al bazei impozabile si stabilirea eventualelor diferente, precum si calculul impozitului, taxei sau al contributiei stabilite suplimentar.**

Pentru obligatiile fiscale pentru care legea prevede dreptul contribuabilului de a efectua deduceri/reduceri se va verifica modul de exercitare a acestui drept si corectitudinea calculului sumei deduse;

- *calculul obligatiilor fiscale accesorii la diferentele de impozite, taxe sau contributii stabilite de inspectia fiscala;*
- *stabilirea responsabilitatilor pentru aplicarea sau determinarea eronata a bazei impozabile si efectuarea de propuneri pentru sanctionare conform prevederilor legale, acolo unde este cazul".*

Spetei ii sunt aplicabile si dispozitiile art. 6 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata;

*"Art. 6*

*(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz."*

Se retine ca, potrivit dispozitiilor legale, pentru inregistrarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare, contribuabilii trebuie sa aiba la baza documente justificative.

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal a depus toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. **Pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent a avut in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si care au fost relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.**

Din analiza documentelor rezulta urmatoarele:

Pentru anul 2009, S.C. X S.R.L a declarat la organul fiscal teritorial impozit pe profit în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a beneficiat de scutire la plata impozitului pe profit până la data de 01.04.2009, în baza Certificatului de investitor în zonă defavorizată nr. X/08.10.2001, emis de A.D.R.- X.

De asemenea, s-a constatat că prin adresa nr.X/14.04.2009 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova – Compartimentul Ajutor de Stat, Practici Neloiale și Prețuri Reglementate, s-a adus la cunoștința societății că ajutorul de stat sub forma scutirii la plată a impozitului pe profit încetează.

Întrucât, potrivit prevederilor art.82 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația de a completa corect și complet declarațiile fiscale, în concordanță cu situația sa fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent anului 2009 în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.94 alin.(3) lit.e) din același act normativ.

În anul 2010, S.C. X S.R.L a declarat impozit pe profit în sumă de X lei, iar în urma verificării evidenței și documentelor contabile, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de X lei, în conformitate cu dispozițiile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de X lei.

Pentru exercițiul financiar 2011, S.C. X S.R.L a declarat impozit pe profit în sumă de X lei, iar ca urmare a controlului s-a stabilit în sarcina societății impozit pe profit în sumă de X lei, calculat în conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând un impozit pe profit stabilit suplimentar în cuantum de X lei.

Veniturile ce au constituit baza de calcul pentru stabilirea rezultatului fiscal de către organele de inspecție fiscală, sunt următoarele:

- X lei reprezentând venituri înregistrate de societate în clasa 7 din bilanța de verificare, mai puțin veniturile din variația stocurilor;
- X lei reprezentând venituri neînregistrate de societate.

Ca urmare a controlului operativ efectuat de organele de control din cadrul Gărzii Financiare – Secția Prahova, în data de 15.11.2011, având ca obiectiv inventarierea faptică a stocurilor de materii prime și produse finite aflate în gestiunea S.C. X S.R.L, s-a constatat o lipsă în gestiune în sumă totală de X lei, consemnată în Procesul-verbal nr.X/05.12.2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală luând în considerare marja de profit aferentă, au stabilit că societatea nu a înregistrat, în ceea ce privește impozitul pe profit, venituri impozabile în suma de X lei.

În conformitate cu dispozițiile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, s-a stabilit că societatea avea obligația să ia în calcul la stabilirea impozitului pe profit toate veniturile și cheltuielile generate de activitatea desfășurată.

Totodată, în conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, S.C. X S.R.L avea obligația să înregistreze în contabilitate toate documentele generate de activitatea desfășurată în legătură cu bunurile menționate mai sus.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au întregit baza de calcul pentru impozitul pe venit cu suma de X lei, reprezentând diferența dintre cheltuielile cu materiile prime și veniturile estimate a fi obținute pe baza acestora.

Referitor la trim.I 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X S.R.L, la data de 31.03.2012, a înregistrat pierdere contabilă în sumă de X lei, conform datelor înscrise în contul de venituri și cheltuieli, fără a înregistra cheltuieli nedeductibile fiscal.

Urmare verificării efectuate, a fost stabilită pierdere fiscală în sumă de X lei, rezultând o diferență de – X lei față de pierderea înregistrată de societate, rezultată din diminuarea cheltuielilor deductibile înregistrate de societate în contul contabil 665

“Cheltuieli cu diferențele de curs valutar”, aferente împrumutului în lei acordat de asociați către societate.

Prin înregistrarea acestei cheltuieli ca o cheltuială deductibilă fiscal, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. X S.R.L a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din cele mai sus prezentate, rezulta ca la momentul inspecției fiscale societatea nu a prezentat documente justificative cu privire la stocul lipsa în cazul materiilor prime în suma de X lei iar avându-se în vedere marja de profit aferentă stocului pe care societatea nu a înregistrat-o în ceea ce privește profitul impozabil în suma de X lei, societatea avea obligația să ia în calcul la stabilirea impozitului pe profit toate veniturile și cheltuielile generate de activitatea desfășurată.

Totodată societatea avea obligația să înregistreze în contabilitate toate documentele generate de activitatea desfășurată în legătură cu bunurile vândute societății din Bulgaria.

Având în vedere faptele anterior prezentate, rezulta că S.C. X S.R.L nu a respectat prevederile art.82 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se astfel corect și legal un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de X lei, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația cu privire la impozitul pe profit.

### **3.3 Referitor la sumele contestate de S.C. X S.R.L, reprezentând TVA în suma de X lei**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspecție fiscală au procedat temeinic și legal la TVA colectată și implicit datorată, pentru operațiunile economice de livrări intracomunitare desfășurate de societate conform obiectului de activitate în condițiile în care din argumentele invocate de societate și dovezile depuse nu rezulta o altă situație decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.***

**In fapt**, inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a solicitării Gărzii Financiare – Secția Prahova cu adresa nr.X/06.12.2011, prin care s-a transmis un exemplar al Procesului-verbal nr.X/05.12.2011, având în vedere că s-a constatat un minus nejustificat de materii prime în valoare de X lei, respectiv produse finite în valoare de X lei, stabilindu-se un prejudiciu în valoare totală de X lei, reprezentând TVA în sumă de X lei, diferența fiind aferentă impozitului pe profit.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în perioada verificată, ianuarie 2009 – aprilie 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară de plată în sumă de X lei, ca urmare a constatării unei lipse din gestiunea societății în sumă de X lei, reprezentând materii prime și produse finite, constatare ce se regăsește și în Procesul-verbal nr.X/05.12.2011 încheiat de organele de control din cadrul Gărzii Financiare – Secția Prahova.

Se retine că, urmare verificărilor efectuate de Garda Financiară – Secția Prahova, finalizate prin încheierea Procesului-verbal nr.X/05.12.2011, privind realitatea și legalitatea tranzacțiilor intracomunitare efectuate de societate, s-a întocmit Sesizarea Penală nr.X/07.12.2011 împotriva administratorului societății S.C. X S.R.L, prin care s-a estimat un prejudiciu adus bugetului general consolidat al statului în sumă totală de X lei, reprezentând X lei impozit pe profit și X lei TVA, sume ce se regăsesc în actele administrative fiscale contestate.

Având în vedere aprecierea organelor de inspecție fiscală potrivit căreia faptele mai sus prezentate se circumscriu prevederilor art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova – Activitatea de inspecție fiscală, în completarea Sesizării Penale nr.X/07.12.2011 întocmită de Garda Financiară – Secția Prahova, a transmis Procesul-verbal nr.X/13.07.2012 și Sesizarea penală nr.X/01.08.2012 Parchetului de pe lângă Tribunalul Prahova, în vederea conexării la dosarul cauzei, urmând ca asupra acestui aspect să se pronunțe organele de urmărire penală.

Prin adresa nr. Z/06.06.2016, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești, înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. X/13.06.2016, ne-a solicitat reluarea soluționării pe cale administrativă a contestației, având în vedere solicitarea societății depusa privind completarea contestației initiale din 2012, și faptul că prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Prahova s-a dispus clasarea cauzei față de administratorul societății, cercetat pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală.

Referitor la constatarea Gărzii Financiare – Secția Prahova privind lipsa nejustificată de materii prime și produse finite din gestiunea societății, S.C. X S.R.L susține că urmare inventarierii efectuate la data de 31.12.2011 societatea nu a constatat lipsa acestora.

Societatea consideră că această diferență în gestiune s-a creat în timp prin posibila neînregistrare în evidențele contabile a materiilor prime degradate calitativ sau cu termen de valabilitate expirat.

S.C. X S.R.L consideră că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare posibilitatea ajustării TVA, determinată de rezultatele proceselor-verbale de inventariere, prin care s-a constatat îndeplinirea condițiilor prevăzute de Codul fiscal în care operațiunea de scoatere din gestiune a bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ nu constituie livrare de bunuri și a faptului că pentru aceste operațiuni nu se colectează TVA.

În același sens, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare, la stabilirea bazelor impozabile privind impozitul pe profit și TVA, cotele legale de perisabilități, prin aplicarea dispozițiilor legale potrivit cărora, nu sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată și nu sunt cheltuieli nedeductibile fiscal sumele reprezentând perisabilități.

Totodată, societatea consideră că, ducerea la îndeplinire a Dispoziției privind măsurile de inspecție fiscală nr.X/30.07.2012, prin care se dispune societății comerciale remedierea unor erori privind neconcordanțele semnificative privind

livrările/achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național în perioada ianuarie 2009 - aprilie 2012, ar conduce la dublarea TVA de plată, în urma remedierii erorilor în evidențele contabile și în declarațiile informative cod 394 ale S.C. X S.R.L

De asemenea, S.C. X S.R.L consideră că o parte din declarațiile informative cod 394 întocmite de către societate nu au fost operate corespunzător în baza de date a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Totodată, S.C. X S.R.L consideră că, neconcordanțele între declarațiile informative 394 ale societății și cele ale furnizorilor săi, nu sunt în măsură să reflecte realitatea achizițiilor și livrărilor de bunuri efectuate de S.C. X S.R.L, erorile declarative putând fi cauzate și de partenerii economici ai societății.

Pentru TVA de plată stabilit suplimentar ca urmare a inspecției fiscale în sumă de X lei, au fost calculate, până la data de 13.07.2012, majorări de întârziere în sumă totală de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.120 și 1201 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**In drept**, sunt incidente prevederile art. 128, art. 134, art. 155 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*"Art. 128 Livrarea de bunuri*

*(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

*(...)*

*"(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;*

***b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;***

*c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;*

*d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).*

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.

(6) În cazul a două sau mai multe transferuri succesive ale dreptului de proprietate asupra unui bun, fiecare transfer este considerat o livrare separată a bunului, chiar dacă bunul este transportat direct beneficiarului final.

(7) Transferul tuturor activelor sau al unei părți a acestora, efectuat cu ocazia transferului de active sau, după caz, și de pasive, indiferent dacă este realizat ca urmare a vânzării sau ca urmare a unor operațiuni precum divizarea, fuziunea ori ca aport în natură la capitalul unei societăți, nu constituie livrare de bunuri dacă primitorul activelor este o persoană impozabilă. Primitorul activelor este considerat a fi succesorul cedentului în ceea ce privește ajustarea dreptului de deducere prevăzută de lege.

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme ;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

**c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;**

d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e) acordarea în mod gratuit de bunuri ca mostre în cadrul campaniilor promoționale, pentru încercarea produselor sau pentru demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate în scopul stimulării vânzărilor în condițiile stabilite prin norme;

**”Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

**(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.**

**(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”**

”Art.155 Facturarea

**”(1) Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) și (2), trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.**

**(2) Persoana înregistrată conform art. 153 trebuie să autofactureze, în termenul prevăzut la alin. (1), fiecare livrare de bunuri sau prestare de servicii către sine. Norme metodologice”**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, verificarea a cuprins perioada ianuarie 2009 – aprilie 2012.

Societatea a decontat TVA lunar pentru TVA deductibilă astfel:

- X lei TVA aferent achizițiilor de materii prime, materiale auxiliare, materiale și ambalaje necesare în procesul de producție, achiziții de mijloace fixe și servicii pentru nevoile firmei,

- X lei reprezintă TVA aferent achizițiilor intracomunitare de bunuri, pentru care societatea a înregistrat TVA atât ca taxă deductibilă cât și ca taxă colectată;

- X lei reprezintă TVA aferentă importurilor definitive de materii prime și materiale de pe piețele externe.

Față de TVA deductibilă înregistrată de societate, în perioada controlului nu au fost stabilite diferențe.

Pentru TVA colectată rezulta că, societatea în perioada verificată a realizat operațiuni cu cota standard de 19% respectiv 24%, cât și operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere, constând în livrări de marfuri în alt stat membru UE înregistrând TVA colectată în suma de X lei

Față de TVA colectată în sumă de X lei, înregistrată de societate, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de X lei, diferență datorată unei lipse din gestiunea societății în sumă de X lei, reprezentând materii prime și produse finite, constatată de organele de control din cadrul Gărzii Financiare – Secția Prahova prin Procesul-verbal nr.X/05.12.2011.

Ca urmare a inventarierii efectuate de organele Gărzii Financiare a rezultat, în ceea ce privește TVA, o bază de impozitare în sumă de X lei, reprezentând:

- X lei lipsă stoc de materii prime și materiale;
- X lei marjă de profit aferentă stocului lipsă.

Având în vedere cele anterior menționate, ca urmare a inspecției fiscale s-a stabilit TVA colectată în sumă de X lei, față de cea înregistrată de societate în sumă de (X lei X 24%).

Astfel, rezulta ca la data efectuării inspecției de către organele de control, administratorul societății în cauza trebuia să aibă cunoștința despre calitatea stocurilor constatate lipsa cu ocazia inventarierii efectuată de către Garda Financiară -Sectia Prahova și cu privire la așa zisa livrare a bunurilor către societatea X Bulgaria, dacă situația era conformă cu cele declarate și cu documentele prezentate doar ulterior finalizării inspecției fiscale.

Conform susținerilor din prezenta contestație, rezulta ca societatea nu a prezentat pe parcursul derulării inspecției fiscale niciun document cu privire la așa zisa depreciere calitativă a stocurilor constatate lipsa și nici la finalizarea acesteia, nu a făcut niciun fel de precizări în scris cu privire la livrarea stocurilor în cauza către societatea din Bulgaria și explicații în scris în vederea justificării și clarificării situației de fapt cu privire la calitatea stocurilor constatate lipsa cu ocazia inventarierii și cu privire la așa zisa livrare către societatea din Bulgaria.

Totodată rezulta ca societatea nu a prezentat dovezi cu privire la stocurile constatate lipsa, precum ca acestea ar fi livrate către SC X Bulgaria.

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Prahova, s-a dispus clasarea cauzei față de administratorul societății contestată, având în vedere ca administratorul societății în apărare să a menționat ca marfa degradată a fost vândută către firma din Bulgaria, în cursul anului 2011, conform facturilor emise de societate, acestea fiind returnate cu semnatura cumpărătorului în cursul anului 2012.

Toate facturile au fost înregistrate în contabilitatea societății în luna octombrie 2012 adică la un an după data emiterii lor. Totodată rezulta ca, partenerul bulgar nu a achitat contravaloarea facturilor respective, întrucât a venit cu propunerea de a da altă marfa la schimb însă situația nu a mai fost materializată din cauza controalelor efectuate de către Garda financiară.

Astfel nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației invocările societății cu privire la facturile pe care recunoaște ca nu le-a pus la dispoziția organelor de control, astfel ca obligațiile de plată suplimentare cu privire la TVA colectată, a fost corect și legal stabilită.

Având în vedere faptul că la data controlului fiscal nu au fost prezentate documente justificative privind tranzacțiile societății, din punct de vedere fiscal nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legislația fiscală la data respectivă, în vederea recunoașterii operațiunii ca livrare intracomunitară.

Rezulta totodată ca, prin Ordonanța Parchetului nr. X/P/2011 din 13.10.2015, s-a dispus clasarea cauzei față de administratorul societății însă această constatare nu este de natură a înlătura implicațiile de natură fiscală și obligații fiscale stabilite de organele de control, cu ocazia inspecției finalizată prin întocmirea raportului de inspecție fiscală, astfel obligațiile suplimentare cu privire la TVA sunt datorate în continuare bugetului general consolidat a statului. Totodată organele de control nu au tratat lipsa marfurilor ca pe o lipsă din gestiune, neimputabilă cu implicația ajustării TVA deductibilă, ci a considerat ca aceasta este o livrare către sine, colectând în acest sens TVA, așa cum se specifică și în raportul de inspecție fiscală în cauza.

Fata de cele prezentate, rezulta că S.C. X S.R.L nu a respectat prevederile art.128 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilindu-se astfel corect și legal TVA suplimentar în sumă de **X lei**, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia cu privire TVA.

**3.4 Referitor la accesoriile aferente TVA si impozit pe profit in suma totala de X lei:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesorii in conditiile in care la pct. 3.2 si pct. 3.3 al prezentei decizii s-a stabilit ca fiind datorat debitul reprezentand TVA si impozit pe profit contestat iar societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor.***

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-PH X/27.07.2012 emisă în baza Raportului de inspectie fiscală nr. F-PH X/27.07.2012, de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova, Activitatea de inspectie fiscală s-au calculat accesorii in suma totala de **X lei**, astfel:

- X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA si X lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA, pentru perioada 27.12.2011 - 13.07.2012 si accesorii aferente impozitului pe profit in suma totala de X lei (X lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe profit + X lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit), pentru perioada 26.04.2010 - 13.07.2012.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

*” Art. 119 (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. ”*

*” Art.120 (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

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

*” Art. 120<sup>1</sup> (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. “*

*”Art. 124<sup>1</sup> Majorări de întârziere în cazul creanțelor datorate bugetelor locale*

*(1) Prin excepție de la prevederile art. 119 alin. (1) și art. 120<sup>1</sup>, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată datorate bugetelor locale, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

*(2) Nivelul majorării de întârziere este de 2% din cuantumul obligațiilor fiscale principale neachitate în termen, calculată pentru fiecare lună sau fracțiune de lună,*

*începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

*(3) Prevederile art. 119 —124 sunt aplicabile în mod corespunzător.*

*(4) Pentru sumele de restituit de la bugetul local se datorează dobândă. Nivelul și modul de calcul al dobânzii sunt cele prevăzute la alin. (2)”*

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi/majorari de intarziere si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile contestate stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-PH X/27.07.2012, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

In conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.2 si 3.3 al prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitul reprezentand TVA si impozit pe profit contestate, iar pe de alta parte societatea nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor, rezulta ca in temeiul principiului de drept “accesorium sequitur principale”, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate si cu privire la accesoriile in suma totala de **X lei**.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul prevederilor art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (4) art. 128, art. 134, art. 155 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 82 si art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, art. 119, art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, si art. 279 alin (1) din Legea nr. 207/2015 coroborate cu prevederile pct. 11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015:

## **DECIDE**

**Respingerea ca neintemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F–PH X/27.07.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F–PH X/27.07.2012, de către Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova, Activitatea de inspecție fiscală prin care s-au stabilit suplimentar obligatii de plata in suma totala de **X lei**, pentru următoarele categorii de contributii:**

- impozit pe profit in suma de X lei;
- accesorii aferente impozitului pe profit in suma de X lei;

- TVA in suma de X lei;
- accesorii aferente TVA in suma de X lei;

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