



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
Agenția Națională de  
Administrare Fiscală  
Direcția generală de  
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 336.85.48  
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

**DECIZIA nr. 386 / 2011**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**S.C. .X. S.R.L. din .X.,**  
**înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor**  
**din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală**  
**sub nr. 906127 / 27.01.2011**

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./20.01.2011, înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 906127/27.01.2011 cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** din .X., Str. X, nr. X, având cod de înregistrare fiscală X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub J30/X/2002, împotriva Deciziei de impunere nr. .X./27.10.2010 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 27.10.2010 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X..

Contestația are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată
- Impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- Accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

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. Decizia de impunere nr. .X./27.10.2010, a fost comunicată societății în data de 20.11.2010 conform Procesului verbal privind îndeplinirea procedurii de comunicare prin publicitate nr. .X./09.11.2010, anexat în copie la dosarul cauzei.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 44 alin. (2) lit. d și alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în data de 04.11.2010 s-a afișat concomitent la sediul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și pe pagina de internet a acestei instituții, anunțul nr. .X./04.11.2010 referitor la emiterea Deciziei de impunere nr. .X./27.10.2010, aceasta considerându-se comunicată în termen de 15 zile de la data afișării anunțului, respectiv la data de 20.11.2010.

Contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în data de 16.12.2010, 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 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.

**I. S.C. .X. S.R.L. din .X. contestă parțial Decizia de impunere nr. .X./27.10.2010 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:**

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Potrivit art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze toate elementele, indiferent de faptul că acestea determinau diferențe în plus sau în minus față de evidențele fiscale ale societății.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției fiscale, să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de noi elemente relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Totodată, societatea precizează că organele de inspecție fiscală aveau obligația să stabilească diferențe în plus sau în minus față de creanța fiscală existentă la începutul inspecției fiscale, potrivit deconturilor de TVA lunare din perioada supusă inspecției fiscale.

Societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare faptul că S.C. .X. S.R.L. a facturat către SC .X. SRL bonurile de carburant .X., că acestea au fost fizic trimise la această societate, au fost

verificate de aceasta și achitate, fapt ce putea fi verificat de organele de inspecție fiscală printr-o adresă către .X..

Prin denaturarea de către organele de inspecție fiscală a realității contractuale și juridice existentă între cele două societăți și având în vedere că s-au efectuat constatări cu privire la faptul că societatea a înregistrat în evidențele contabile facturile mai sus menționate scoate în evidență o rea voință și o aplicare după bunul plac și interes a legislației fiscale.

Având în vedere că societatea a colectat și plătit TVA în cuantum de .X. lei în raport cu vânzarea acestor bonuri valorice de carburant către SC .X. SRL, nu rezultă de ce S.C. .X. S.R.L trebuie să colecteze TVA de două ori, o dată la emiterea facturilor și încă o dată la solicitarea rambursării de TVA.

În ceea ce privește relația cu SC .X. SRL, societatea precizează faptul că deși a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul de franciză încheiat cu această societate în care se menționează modalitatea de lucru și de facturare, nu rezultă cum ar fi putut S.C. .X. S.R.L să factureze de două ori aceleași bonuri valorice de carburant .X..

Organele de inspecție fiscală fac trimitere la prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care permit acestora să nu ia în considerare o tranzacție în situația în care aceasta nu are scop economic sau reîncadrarea unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. În cazul de față conținutul economic al tranzacțiilor efectuate este evident, deoarece dă posibilitatea societății să desfășoare activități conforme cu obiectul de activitate, respectiv de comerț cu combustibilul.

Societatea precizează că la pct. 1 din capitolul privind taxa pe valoarea adăugată deductibilă din raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală prezintă considerații proprii, fac multe afirmații nefondate, iar ulterior fără nicio legătură cu realitatea și prevederile legale procedează abuziv în a stabili suplimentar TVA de plată în sumă de .X. lei.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

S.C. .X. S.R.L invocă prevederile art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și aduce aceleași argumente prezentate anterior cu privire la atribuțiile organelor de inspecție fiscală.

Societatea precizează că în ultima zi a inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au prezentat administratorului societății un document în format excel în care constatau așa zisa lipsă din gestiune a unui număr de X mijloace de transport în valoare de .X. lei. La o primă privire a acestui document administratorul societății a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele de vânzare (facturi fiscale) pentru mai mult de jumătate dintre acestea, precizând că pentru celelalte va verifica și va pune la

dispoziția organelor de inspecție fiscală documente care să elucideze în totalitate lista prezentată de organele de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală nu au mai așteptat documentele edificatoare și pentru celelalte mijloace de transport și au calculat TVA pentru o imaginară lipsă în gestiune.

S.C. .X. S.R.L. precizează că o parte din „mijloacele de transport constatate lipsă în gestiune” se regăsesc în gestiunea 1 „mașini” cont 371, iar celelalte se regăsesc în contul 2133. În anexa 7 se regăsesc copii după 10 facturi de vânzare și contracte emise de S.C. .X. S.R.L. astfel încât în realitate nu există nici măcar un mijloc de transport lipsă în gestiune.

În concluzie, din „situația mijloacelor de transport lipsă în gestiune la S.C. .X. S.R.L.” prezentată în anexa 11 la raportul de inspecție fiscală nu este valabilă nici măcar o singură poziție deoarece 10 bucăți au fost vândute, fiind prezentate copii după facturile de vânzare, 9 bucăți reprezintă mijloace de transport evidențiate în contul 2133, iar X bucăți se regăsesc în contul 371 ca și marfă fiind expuse spre vânzare în diferite locații.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Societatea susține că a recepționat un număr de X bonuri valorice de carburant .X. prin notele de recepție nr. OCTX/31.10.2009, NOVX/04.11.2009, NOVX/16.11.2009, DECX/14.12.2009, DECX/18.12.2009.

S.C. .X. S.R.L. invocă prevederile art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și aduce aceleași argumente prezentate anterior cu privire la atribuțiile organelor de inspecție fiscală.

Societatea susține că la pagina 15 din raportul de inspecție fiscală, în cadrul unui tabel, organele de inspecție fiscală greșesc adunarea a 5 sume ( $X + X + X + X + X = X$ ) când în realitate această sumă este de X. În tot raportul de inspecție fiscală se face referire la suma de X bonuri valorice de carburant .X. când în realitate sunt doar X.

Organele de inspecție fiscală fac trimitere la prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care permit acestora să nu ia în considerare o tranzacție în situația în care aceasta nu are scop economic sau reîncadrarea unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. În cazul de față conținutul economic al tranzacțiilor efectuate este evident, deoarece dă posibilitatea societății să desfășoare activități conforme cu obiectul de activitate, respectiv de comerț cu autovehicule, mașini și utilaje.

Societatea precizează că potrivit art. 145 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dreptul de deducere a TVA ia naștere la momentul exigibilității taxei, iar persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate unor operațiuni taxabile.

Prevederile art. 147<sup>1</sup> alin. (2) se referă la exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile, în cadrul termenului de prescripție, justificarea TVA fiind prevăzută la art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală nu au constatat încălcarea acestor prevederi legale sau a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA.

S.C. .X. S.R.L. precizează că nu este problema și responsabilitatea acesteia cui și când a vândut SC .X.SRL mărfurile achiziționate de la S.C. .X. S.R.L., nu a avut cunoștință de existența firmei .X. X, neavând nicio legătură cu aceasta.

Relațiile comerciale dintre S.C. .X. S.R.L și SC .X.SRL s-au desfășurat în baza unor contracte de vânzare – cumpărare asumate de părți prin semnarea acestora, contrasemnate de administratorul judiciar delegat de judecătorul sindic, respectiv .X. I.P.U.R.L.

De asemenea, S.C. .X. S.R.L precizează că în raporturile cu SC .X.SRL a respectat prevederile Codului fiscal cu privire la taxarea inversă care se aplică societăților aflate în insolvență, respectiv art. 160 alin. (2) lit. b din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În momentul achiziționării bonurilor valorice de carburant .X. de la SC .X. SRL, S.C. .X. S.R.L precizează că a achitat contravaloarea acestora și a TVA aferentă fiecărei facturi de achiziție.

Faptul că SC .X. SRL a acceptat ca plata pentru contravaloarea facturilor fiscale să se realizeze prin girarea în favoarea sa de către S.C. .X. S.R.L a unor bilete la ordin emise către aceasta de o altă societate, este un fapt legal și des întâlnit în practica comercială, iar faptul că aceste bilete la ordin au fost girate mai departe, decontate sau nu, nu intră în competența sau responsabilitatea S.C. .X. S.R.L. Prin semnarea proceselor verbale de predare – primire a biletelor la ordin de către SC .X. SRL prin reprezentanții legali ai acesteia, din punct de vedere contabil această societate recunoaște că S.C. .X. S.R.L nu mai are nicio obligație financiară sau de altă natură față de SC .X. SRL.

Societatea precizează că în realitate societatea care a emis inițial în piață bonurile de carburant .X. este SC .X. care la momentul inițial a facturat aceste bonuri valorice de carburant către diferite societăți comerciale, a colectat TVA și a plătit către bugetul de stat contravaloarea acestuia.

În consecință, S.C. .X. S.R.L avea dreptul legal de deducere a acestei taxe pe valoarea adăugată deoarece inițial a fost achitată la bugetul de stat de către firma care a emis inițial aceste bonuri de carburant .X..

*Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, societatea precizează că nu datorează această*

sumă întrucât nu datorează taxa pe valoarea adăugată pentru care au fost calculate.

*Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei:*

Potrivit art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze toate aspectele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției fiscale, să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de noi elemente relevante pentru aplicarea legii fiscale.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală aveau obligația să stabilească diferențe în plus sau în minus față de creanța fiscală existentă la începutul inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală au procedat în mod eronat la verificarea impozitului pe profit întrucât S.C. .X. S.R.L a comunicat faptul că în anul 2009 a înlocuit sistemul informatic vechi cu unul nou și există posibilitatea unor descărcări eronate de gestiune.

S.C. .X. S.R.L susține că organele de inspecție fiscală au constatat două descărcări eronate de gestiune în care valoarea descărcată este mai mare decât valoarea de intrare fără să analizeze că sunt alte cazuri în care valoarea descărcată este mai mică decât valoarea de intrare sau nu s-a descărcat deloc.

În fapt, prin compararea datelor consemnate în contabilitatea financiară cu cele din contabilitatea de gestiune, respectiv soldul contului 3711 – „Mașini și utilaje” și 371G – „Carburanți engros” evidențiate în balanțele de verificare ale celor două conturi și valoarea de inventar din respectivele gestiuni rezultă o diferență pozitivă, ceea ce înseamnă că societatea nu a trecut pe cheltuieli această sumă și nu a diminuat baza impozabilă. Această greșeală a fost cauzată de sistemul informatic în schimbare.

Totodată, societatea precizează că fără să țină cont de faptul că au fost descărcate eronat cele două poziții, organele de inspecție fiscală au ales doar aceste două poziții din înregistrările efectuate în registrul jurnal în care valoarea descărcată era mai mare decât valoarea de intrare a bunului vândut, fără să aibă în vedere că sunt mai multe poziții în care valoarea descărcată este mai mică decât valoarea de intrare sau chiar nu au fost descărcate.

Referitor la mărirea bazei impozabile la nivelul anului 2009 prin neacceptarea veniturilor și cheltuielilor generate de relația cu SC X SRL, societatea susține că a adus la cunoștința organelor de inspecție fiscală faptul că a depus două contestații cu privire la această speță, înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./29.03.2010, respectiv sub nr. .X./19.04.2010, contestații la care nu a primit răspuns, fapt pentru

care S.C. .X. S.R.L s-a adresat instanțelor judecătorești pentru soluționarea acestora.

Având în vedere că această situație era una aflată în litigiu la finalizarea raportului de inspecție fiscală, faptul că este considerată ca o certitudine și în consecință anulează atât cheltuielile cât și veniturile în relația cu SC X SRL este abuzivă, o eroare care denaturează exercițiul financiar al societății.

*Referitor la majorările de întârziere în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, societatea precizează că nu datorează această sumă întrucât nu datorează impozitul pe profit pentru care au fost calculate.*

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. încheiat la data de 27.10.2010, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./27.10.2010, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:**

**Perioada supusă inspecției fiscale:**

- 01.10.2007 – 30.06.2010 pentru impozitul pe profit
- 01.10.2009 – 30.06.2010 pentru taxa pe valoarea adăugată.

În perioada verificată societatea a desfășurat următoarele activități comerciale: comerț en detail cu combustibilul în franciza .X. prin stațiile proprii de carburant, comerț cu autovehicule și comerț cu bonuri valorice carburant.

Modalitatea de vânzare a combustibilului prin sistemul .X. (carduri, inele) și/sau în baza bonurilor valorice de carburant se face astfel:

În momentul achiziției carburantului, societatea .X. .X. facturează carburantul către S.C. .X. S.R.L, acesta intrând în gestiunea societății .X., deci carburantul este cumpărat de S.C. .X. S.R.L de la .X. în baza contractului de vânzare – cumpărare produse petroliere nr. X/15.04.2009 și devine proprietatea S.C. .X. S.R.L din momentul recepționării.

Având în vedere că prețul produselor vândute de către S.C. .X. S.R.L prin sistemul .X. și/sau în baza bonurilor valorice de carburant este plătit direct către .X. de către client și combustibilul reîntră în gestiunea .X., în acest caz S.C. .X. S.R.L emițând către client un bon nefiscal, iar către .X. emite facturi de combustibil reprezentând combustibilul vândut prin sistemul .X. și/sau în baza bonurilor valorice de carburant, urmând ca .X. să revândă combustibilul direct clientului.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

S.C. .X. S.R.L a cumpărat un număr de .X. bonuri valorice carburant și a vândut, conform facturilor emise, un număr de X astfel de bonuri, rămânând în stoc un număr de X bonuri valorice carburant nefacturate la data de 30.06.2010.

Din verificarea tuturor documentelor, din discuția verbală avută cu administratorul S.C. .X. S.R.L și din nota explicativă dată de acesta, organele de inspecție fiscală au constatat că bonurile mai sus menționate nu mai există în gestiunea societății, precum și faptul că acestea au fost folosite de administratorul S.C. .X. S.R.L ca plată a combustibilului scos de la pompele benzinărilor proprii în cisterne și vândut diverselor societăți, ulterior aceste societăți achitând combustibilul cu numerar.

Combustibilul vândut a fost refacturat către .X. .X. conform modalității de lucru aferente vânzării pe bonuri de valoare carburant descris anterior.

Urmare verificării facturilor emise S.C. .X. S.R.L către .X., organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada 11.04.2009 – 01.09.2009 au fost emise către .X. .X. un număr de X facturi cu valori mari de combustibil, facturi în care se specifică „vânzare pe bon valoric” și perioada.

În toate facturile emise către .X. .X., la denumirea produselor se menționează tipul de carburant vândut, la unitatea de măsură este specificat „LIT” (litri), iar la prețul unitar este înscris prețul carburantului vândut și nu prețul unui bon valoric de carburant.

Mai mult, în momentul înregistrării în contabilitate a facturilor, cu respectivele valori s-au descărcat gestiunile de combustibil și nu gestiuni de bonuri de valoare carburant.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că toate cumpărările și vânzările de bonuri de valoare carburant sunt înregistrate în contul analitic 371.G, iar celelalte analitice (371.S, 371.A, 371.8, 371.C) reprezintă analitice strict pentru combustibil, nefiind înregistrate în acestea nicio intrare de bon de valoare carburant.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru un număr de X bonuri nu s-au emis facturi de vânzare și nici nu se regăsesc în gestiunea societății, dar au fost folosite de către administratorul S.C. .X. S.R.L ca plată a combustibilului vândut în cisterne către alte societăți. Pentru a putea fi folosite de către diverși clienți ai S.C. .X. S.R.L sub această formă (ca plată a carburantului), bonurile de valoare carburant trebuiau să fie facturate clienților, urmând ca aceștia să le folosească pentru plata carburantului achiziționat.

Având în vedere prevederile art. 11 alin. (1), art. 128 alin. (4) lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art. 6 și art. 67 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art. 41 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu



modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor și a TVA colectată aferentă bonurilor de valoare carburant nefacturate de societate la 30.06.2010.

Calculând aceste bonuri la un preț mediu de vânzare de X lei (X lei reprezentând valoarea totală de vânzare / X reprezentând numărul bonurilor vândute), pentru un număr de X bonuri organele de inspecție fiscală au stabilit la data de 30.06.2010 venituri impozabile în sumă de X lei și TVA colectată în sumă de .X. lei.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru un număr de 5 mijloace de transport se află în derulare contracte de vânzare – cumpărare cu plata în rate. Aceste mijloace de transport rămân în proprietatea S.C. .X. S.R.L până la plata integrală a acestora.

După identificarea mijloacelor de transport existente în gestiunea societății, organele de inspecție fiscală au constatat că un număr de X mijloace de transport în valoare de X lei sunt lipsă în gestiune.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru unele mijloace de transport au fost întocmite facturi de vânzare, dar ulterior au fost stornate și mijloacele de transport recumpărate de la client, astfel că scriptic se regăsesc tot în gestiunea societății.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de .X. lei aferentă lipsei din gestiune, în baza art. 128 alin. (4) lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

*Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei:*

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, S.C. .X. S.R.L a achiziționat de la SC X SRL X în baza a X facturi fiscale, un număr total de X bonuri valorice carburant, în valoare de X lei și TVA în sumă de X lei.

Aceste bonuri de valoare carburant au fost facturate mai departe către SC X SRL, bonuri pe care S.C. .X. S.R.L le girează furnizorului SC X SRL X, care la rândul său le girează mai departe către SC .X. X SRL X.

Din adresele primite ca răspuns la solicitările de control încrucișat de la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. .X., Direcția Generală a Finanțelor Publice X, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., pentru furnizorii SC X SRL, SC X SRL X și SC X SRL .X., în vederea clarificării unor aspecte privind operațiunile comerciale derulate de S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. SRL .X. este furnizorul societății SC .X. SRL .X. pentru bonurile de valoare carburant facturate societății .X. S.R.L.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. SRL .X. nu funcționează la sediul social declarat, reprezentanții legali

ai societății nu au putut fi contactați, iar societatea nu a declarat obligațiile fiscale datorate bugetului general consolidat al statului, la organul fiscal teritorial.

Din evidențele Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., SC .X. .X. SRL nu și-a îndeplinit obligația depunerii declarațiilor fiscale, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în consecință nu a efectuat plăți în contul bugetului de stat.

În nota explicativă dată de reprezentantul SC .X. SRL, acesta a declarat că biletele la ordin emise de această societate nu au fost decontate.

Prin Sentința comercială nr. .X./26.09.2008 pronunțată de Tribunalul .X. .X. s-a dispus deschiderea procedurii de insolvență pentru SC .X. SRL și desemnarea ca administrator judiciar a .X. X., nefiind ridicat dreptul de administrare a SC .X. SRL. În anul 2009 această societate a desfășurat activitate de comerț cu ridicata de carburanți auto și bitum rutier, prestări servicii consultanță. SC .X. SRL deține puncte de lucru în .X., .X., .X., .X.. Urmare unei inspecții fiscale generale efectuate la această societate, pentru recuperarea prejudiciului au fost sesizate organele de urmărire penală.

Având în vedere răspunsurile primite, precum și documentele verificate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

SC .X. .X. SRL emite facturi fiscale pentru bonuri de valoare carburant către SC .X. SRL fără a le înregistra în evidențele contabile și fiscale, fără a evidenția TVA colectată aferentă acestor facturi.

SC .X. SRL deduce TVA aferentă acelor facturi și facturează mai departe bonurile către S.C. .X. S.R.L colectând TVA, societate care deduce TVA aferentă facturilor în cauză pe care le facturează ulterior către SC .X. SRL fără a colecta TVA, această societate fiind în insolvență.

Pentru contravaloarea facturilor de bonuri de valoare carburant, S.C. .X. S.R.L girează la plata furnizorului SC .X. SRL o serie de bilete la ordin primite și emise de clientul SC .X. SRL, iar SC .X. SRL girează respectivele bilete la ordin mai departe către SC .X. .X. SRL. Aceste bilete la ordin nu au fost decontate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în tot acest circuit al bonurilor, S.C. .X. S.R.L este singura societate care deduce TVA fără a colecta această taxă, iar SC .X. .X. SRL, societate care ar trebui să colecteze și să vireze TVA la bugetul de stat, nu colectează TVA.

Mai mult, din adresele primite ca răspuns la solicitările de control încrucișat, s-a constatat faptul că SC .X. .X. SRL nu funcționează la sediul social declarat, reprezentanții legali ai societății nu au putut fi contactați, iar societatea nu a declarat la organul fiscal teritorial obligațiile la bugetul general consolidat al statului și nu a efectuat plăți în contul bugetului de stat.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au constatat că facturarea bonurilor în cauză a pornit de la SC .X. .X. SRL și s-a încheiat tot la această societate cu următorul circuit al TVA:

- SC .X. .X. SRL nu colectează TVA,
- SC .X. SRL deduce și colectează TVA
- S.C. .X. S.R.L deduce dar nu colectează TVA
- SC .X. SRL nu deduce și nu colectează TVA.

S.C. .X. S.R.L beneficiază astfel de TVA de la bugetul de stat prin exercitarea dreptului de deducere și solicitarea la rambursare a TVA, iar SC .X. .X. SRL nu plătește și nu colectează TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. .X. SRL nu avea cum să vândă bonurile de valoare carburant întrucât achizițiile acestei societăți sunt mult mai mici decât livrările efectuate și chiar mai mici decât valoarea bonurilor facturate.

Urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că tranzacțiile anterior menționate au fost efectuate cu scopul obținerii fără drept a TVA deductibilă și a unor rambursări de TVA de la bugetul de stat.

Având în vedere că biletele la ordin în sumă totală de X lei nu au fost decontate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că operațiunile efectuate între societățile anterior menționate nu sunt operațiuni impozabile, așa cum sunt acestea definite de art. 126 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În ceea ce privește bonurile de valoare carburant seria G nr. X – X, 20.000 file a X lei și seria G nr. X – 1X, X file a X lei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceleași serii de bonuri de valoare carburant pornesc de la .X. către SC X SRL ca fiind bonuri cu valoare fixă de X lei fila, de la SC X SRL către S.C. .X. S.R.L figurează ca fiind bonuri cu valoare fixă de X lei fila, dar în ceea ce privește tranzacția de la S.C. .X. S.R.L către SC .X. SRL, acestea figurează ca fiind bonuri cu valoare fixă de X lei fila. În ceea ce privește bonurile de valoare carburant care au seria G, toate numerele sunt cu valoare fixă de X lei.

Având în vedere cele de mai sus, conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei (X lei aferentă lunii octombrie 2009, X lei aferentă lunii noiembrie 2009 și X lei aferentă lunii decembrie 2009) înscrisă în facturile de achiziție întrucât urmare controalelor încrucișate efectuate, a analizării documentelor și situațiilor fiscale, s-a constatat că în documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a achizițiilor sunt înscrise operațiuni care

au drept scop obținerea TVA deductibilă și acoperirea TVA care trebuia colectată și achitată la bugetul de stat.

Urmare constatărilor efectuate cu privire la TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de **.X. lei** pentru neplata căreia au calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă totală de **X lei** și penalități de întârziere în sumă de **X lei**.

*Referitor la impozitul pe profit:*

Organele de inspecție fiscală au constatat că în cursul anului 2009, SC .X. SRL a achiziționat o serie de bonuri valorice carburant pe care le revinde ulterior. În momentul achiziției aceste bonuri au fost evidențiate în contul de mărfuri 371.G (371.G = 401), iar în momentul vânzării acestea au fost evidențiate în contul 707 – „Venituri din vânzarea mărfurilor” (4111 = 707.G) și concomitent au fost scăzute din gestiune și trecute pe cheltuieli (607.G = 371.G).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant neutilizând nici una din metodele contabile prevăzute de legislația în vigoare, respectiv pct. 130 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare și pct. 61 alin. (1) – alin. (3), pct. 161 alin. (1) și alin. (4) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Totodată s-a constatat că societatea a înregistrat în contul 307 – “Cheltuieli privind mărfurile” suma de X lei, față de X lei, mai mult cu X lei, sumă ce reprezintă cheltuielă nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, fiind încălcate astfel prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală, conform prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1167/2009 și nr. 1179/2009, art. 1 alin. (2), art. 3 alin. (1) și alin. (2), art. 6 alin. (4) și alin. (5) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 575/2006 cu modificările și completările ulterioare, art. 78 alin. (5) lit. a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. (1), alin. (1<sup>^</sup>1), alin. (1<sup>^</sup>2) și art. 21 alin. (4) lit. r din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu au luat în considerare tranzacțiile efectuate de SC .X. SRL cu SC X SRL –

contribuabil inactiv, respectiv cheltuielile deductibile în sumă de X lei și veniturile în sumă de X lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele de X lei, respectiv de X lei reprezentând bonuri de valoare carburant sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil întrucât nu au avut la bază un document justificativ, potrivit art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru primele trei trimestre ale anului 2009 declarațiile depuse corespund cu evidența contabilă a societății dar în trimestrul IV 2009 societatea a înregistrat în evidența contabilă impozit pe profit în sumă de X lei dar depune declarația 101 privind obligațiile de plată la bugetul de stat fără a declara impozit pe profit de plată. Pentru anul 2009 societatea nu a depus declarația 101– „Declarația privind impozitul pe profit”.

Suma de X lei reprezentând impozit pe profit a fost calculată fără a ține cont de posibilitatea de recuperare a pierderii din anul 2008, în sumă de X lei, rezultând o diferență nedeclarată la impozitul pe profit în sumă de X lei aferentă trimestrului IV 2009.

Urmare constatărilor prezentate anterior au rezultat următoarele diferențe suplimentare:

- Trimestrul I 2009 – 0
- Trimestrul II 2009: Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de „- X lei” „se trece pe cheltuieli deductibile din descărcarea de gestiune eronată a bonurilor de valoare carburant, societatea trecând mai puțin pe cheltuieli deductibile”. În ceea ce privește suma de X lei organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta este o cheltuială nedeductibilă fiscal, reprezentând achiziții de la SC X SRL, contribuabil inactiv.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru trimestrul II 2009 un impozit pe profit în sumă de X lei.

- Trimestrul III 2009: Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de „- X lei” „se trece pe cheltuieli deductibile din descărcarea de gestiune eronată a bonurilor de valoare carburant, societatea trecând mai puțin pe cheltuieli deductibile.”

În ceea ce privește suma de X lei organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta se scade de la venituri impozabile, reprezentând livrări către SC X SRL, contribuabil inactiv, iar în ceea ce privește suma de X lei organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu este o cheltuială deductibilă fiscal, reprezentând achiziții de la SC X SRL, contribuabil inactiv.

Referitor la suma de X lei organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu este o cheltuială deductibilă întrucât reprezintă achiziții de bonuri înregistrate de două ori pe cheltuieli, o dată în contul 628,

la data cumpărării și o dată în contul 607, la data vânzării bonurilor și descărcării de gestiune.

În ceea ce privește suma de X lei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu este deductibilă fiscal, reprezentând venituri din închirierea unor utilaje facturate către SC X SRL X și înregistrate atât la venituri cât și la cheltuieli.

- Trimestrul IV 2009: Organele de inspecție fiscală au constatat că suma de X lei „se scade de la cheltuieli deductibile, din descărcarea de gestiune eronată a bonurilor de valoare carburant”, societatea înregistrând mai mult pe cheltuieli deductibile.

În ceea ce privește suma de X lei, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta nu reprezintă cheltuielă deductibilă, reprezentând venituri din închirierea unor utilaje facturate către SC X SRL .X., înregistrate atât la venituri cât și la cheltuieli.

Urmare constatărilor efectuate cu privire la impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, pentru neplata căruia au stabilit majorări de întârziere și dobânzi în sumă totală de **X lei** și penalități de întârziere în sumă de **X lei**.

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

1. Referitor la suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, 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 Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. cu privire la aspectele constatate prin Procesul Verbal nr. X încheiat la data de 05.11.2010.

**În fapt**, S.C. .X. S.R.L a achiziționat un număr de .X. bonuri valorice de carburant din care a vândut un număr de X, rămânând în stoc un număr de X astfel de bonuri, nefacturate la data de 30.06.2010.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cele X bonuri nu au fost emise facturi de vânzare, nu au fost regăsite în gestiunea S.C. .X. S.R.L, fiind folosite de către administratorul acestei societăți ca plată a combustibilului scos de la pompele benzinărilor proprii în cisterne și vândut către diverse societăți, acestea achitând combustibilul în numerar.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor și la stabilirea TVA colectată în sumă de .X. lei aferentă bonurilor valorice de carburant nefacturate de S.C. .X. S.R.L la 30.06.2010.

Totodată, în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.10.2009 – 30.06.2010, S.C. .X. S.R.L a achiziționat de la SC .X. SRL un număr de X bonuri valorice de carburant, în valoare totală de X lei, cu TVA în sumă de .X. lei, în baza facturilor nr. X/30.10.2009, nr. X/04.11.2009, nr. X/16.11.2009, nr. X/14.12.2009 și nr. X/18.12.2009.

Referitor la aceste achiziții, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a achiziționat bonurile mai sus menționate de la SC .X.X SRL societate care nu le-a înregistrat în evidențele contabile și nu a evidențiat TVA colectată aferentă acestora.

SC .X. SRL a dedus TVA înscrisă în aceste facturi și a colectat TVA la momentul facturării bonurilor în cauză către S.C. .X. S.R.L, societate care a dedus TVA și a facturat bonurile de valoare carburant către SC .X. SRL fără să colecteze TVA, această societate fiind în insolvență.

Pentru contravaloarea facturilor de bonuri valorice de carburant, S.C. .X. S.R.L a primit bilete la ordin emise de clientul SC .X. SRL, pe care S.C. .X. S.R.L le girează mai departe furnizorului SC .X. SRL, care la rândul său le girează către SC .X. X SRL, aceste bilete la ordin nefiind decontate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L este singura societate care a dedus TVA fără a colecta această taxă, solicitând și TVA de rambursat de la bugetul de stat, iar SC .X. X SRL, societate care ar fi trebuit să colecteze și să vireze TVA la bugetul de stat, nu colectează această taxă.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că din adresele primite ca răspuns la solicitările de control încrucișat a rezultat faptul că SC .X. X SRL nu funcționează la sediul social declarat, nu a declarat la organul fiscal teritorial obligațiile la bugetul general consolidat al statului și nu a efectuat plăți în contul bugetului de stat, iar reprezentanții legali ai acestei societăți nu au putut fi contactați de către organele fiscale.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin efectuarea tranzacțiilor mai sus menționate, bugetul de stat a fost prejudiciat prin faptul că S.C. .X. S.R.L și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, iar SC .X. X SRL nu a evidențiat și nu a declarat veniturile impozabile și implicit nu a colectat TVA. Mai mult, în acest circuit nu au fost efectuate plăți, circulând doar niște bilete la ordin care se girează de la o societate la alta și care nu au fost decontate niciodată, aceste tranzacții fiind efectuate cu scopul obținerii fără drept a TVA deductibilă și a unor rambursări de TVA de la bugetul de stat.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au acordat S.C. .X. S.R.L dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de achiziție a celor X bonuri valorice de carburant.

Urmare a constatărilor mai sus menționate, prin adresa nr. X/22.11.2010 organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice .X. au transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., procesul verbal nr. X/05.11.2010 încheiat la SC .X. S.R.L în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b și lit. c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale cu modificările și completările ulterioare.

**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. .X./27.10.2010 încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./27.10.2010, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

În ceea ce privește stabilirea TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziționării unui număr de .X. bonuri valorice de carburant, această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L a achiziționat un număr de .X. bonuri valorice de carburant și a vândut un număr de X, rămânând în stoc un număr de X bonuri valorice de carburant pentru care nu au fost emise facturi, nu au fost regăsite în gestiunea S.C. .X. S.R.L, fiind folosite de către administratorul acestei societăți ca plată a combustibilului scos de la pompele benzinărilor proprii în



cisterne și vândut către diverse societăți, acestea achitând combustibilul în numerar, tranzacțiile fiind efectuate cu scopul de a nu se înregistra venituri impozabile și TVA aferentă bonurilor de valoare carburant nefacturate la 30.06.2010.

În ceea ce privește stabilirea TVA în sumă de .X. lei aferentă achiziționării unui număr de X bonuri valorice de carburant, interdependența de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă constă în faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că urmare efectuării tranzacțiilor dintre S.C. .X. S.R.L, SC .X. SRL, SC .X. X SRL, SC .X. SRL, tranzacții care au fost descrise la situația de fapt, bugetul de stat a fost prejudiciat prin faptul că S.C. .X. S.R.L și-a exercitat dreptul de deducere a TVA, iar SC .X. X SRL nu a evidențiat și nu a declarat veniturile impozabile și implicit nu a colectat TVA. Mai mult, s-a constatat că în acest circuit nu s-au realizat plăți efective, circulând doar niște bilete la ordin care au fost girate de la o societate la alta și care nu au fost decontate niciodată.

În consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste tranzacții au fost efectuate cu scopul exercitării dreptului de deducere a TVA și a solicitării unor rambursări de TVA de la bugetul de stat.

Având în vedere cele de mai sus, prin adresa nr. .X./22.10.2010, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a transmis Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. sesizarea penală nr. X/19.11.2010 și Procesul Verbal nr. X/05.11.2010, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b și lit. c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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”*.

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 se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, 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.”*

2. 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 SC .X. SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 29 mijloace de transport constatate lipsă din gestiune de către organele de inspecție fiscală.

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.10.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SRL nu a colectat, în perioada octombrie 2007 – ianuarie 2010 TVA în sumă de .X. lei aferentă unui număr de X mijloace de transport, în valoare totală de X lei, încălcând astfel prevederile art. 128 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, art. 128 alin. (4) lit. d din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă inspecției fiscale, stipulează că *„sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*[...]*

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

La art. 128 alin. (8) lit. a) – c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează că *„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;*

*[...]”.*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că bunurile constatate lipsă din gestiune sunt asimilate unei livrări de bunuri efectuate de plată, cu excepțiile prevăzute de lege.

Se reține că faptul generator și exigibilitatea TVA sunt reglementate de art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*„(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.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate, se reține că taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data la care bunurile au fost livrate sau serviciile au fost prestate.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./27.10.2010, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat faptul că un număr de 29 mijloace de transport, în valoare totală de X lei, sunt lipsă din gestiune.

Totodată, se reține că SC .X. SRL nu a colectat TVA aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune, conform anexei nr. 11 la raportul de inspecție fiscală.

Având în vedere prevederile legale anterior precizate, precum și faptul că bunurile lipsă din gestiune sunt asimilate unor livrări de bunuri cu plată, se reține că SC .X. SRL avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor din gestiune a mijloacelor de transport în cauză, la data constatării acestora.

Referitor la argumentele contestatoarei potrivit căroră deține un număr de zece facturi de vânzare și „contracte emise de SC .X. SRL”, astfel încât în realitate nu există nici un mijloc de transport lipsă din gestiunea societății, se rețin următoarele:

În fapt, referitor la documentele anexate de SC .X. SRL în susținerea contestației, acestea constau într-un număr de opt facturi, la dosarul cauzei nefiind anexat niciun contract la care contestatoarea face referire. Singurul contract anexat în susținerea contestației este contractul de vânzare – cumpărare încheiat la data de 01.04.2009 cu SC .X. SRL, al cărui obiect îl constituie „comercializarea de combustibil”.

Din analiza facturilor mai sus menționate, respectiv facturile nr. X/11.02.2008, nr. X/23.04.2008, nr. X/30.05.2008, nr. X/18.12.2007, nr. X/01.09.2007, nr. X/14.11.2008, nr. X/29.09.2008 și nr. X/29.08.2009 au rezultat următoarele:

Conform facturii nr. 188/11.02.2008, SC .X. SRL a vândut către .X.L SRL „1 X SS. VF652AFAX” și un „X SS. WDBX”.

Or, din analiza anexei nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, denumită „Situația mijloacelor de transport constatate lipsă în gestiune la SC .X. SRL”, nu se regăsesc aceste mijloace de transport.

Conform facturii nr. X/23.04.2008, SC .X. SRL a vândut către SC .X.L SRL „X SS. WDX”.

Așa cum rezultă din anexa nr. 10 la raportul de inspecție fiscală, „situația achizițiilor și livrărilor de mijloace de transport la SC .X. SRL”, același

mijloc de transport a fost recumpărat conform facturii nr. X/08.07.2008 de la XSRL X.

De asemenea, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, ulterior recumpărării acestei autoutilitare, contestatoarea nu a mai emis facturi pentru acest mijloc de transport.

Conform facturii nr. X/30.05.2008, SC .X. SRL a vândut către SC X SRL un „X SS. X”.

Din analiza anexei nr. X la raportul de inspecție fiscală, „Situția achizițiilor și livrărilor de mijloace de transport la SC .X. SRL”, se reține că în data 01.03.2008 contestatoarea a cumpărat de la persoana fizică Poptile X, cu contract de vânzare – cumpărare, autoturismul mercedes benz 220CDI SS. WDBX, mai sus menționat, acest autoturism fiind vândut conform facturii nr. X/30.05.2008 către SC X SRL.

În data de 31.05.2008, același autoturism a fost cumpărat de SC .X. SRL de la SC X SRL, conform facturii nr. X/31.05.2008, ulterior contestatoarea ne mai înregistrând nici o vânzare pentru acest autoturism.

Conform facturii nr. X/18.12.2007, SC .X. SRL a vândut către SC X 2007 o „X SS. WDBX” și o „X 2AXE”.

În ceea ce privește autoutilitara mercedes benz SS. WDBX, așa cum rezultă din anexa 10 la raportul de inspecție fiscală, aceasta a fost achiziționată de SC .X. SRL potrivit facturii nr. X/05.11.2007 de la SC X SRL Gherla, autoutilitara în cauză fiind vândută cu factura nr. X/18.12.2007 către SC X SRL.

SC .X. SRL a recumpărat de la SC X SRL autoutilitara mercedes benz SS. X, conform facturii nr. X/22.05.2008, ulterior contestatorul ne mai înregistrând nici o vânzare pentru acest mijloc de transport.

În ceea ce privește „X”, se reține că acest mijloc de transport nu se regăsește în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, „situația mijloacelor de transport constatate lipsă în gestiune la SC .X. SRL”.

Referitor la factura nr. X/01.09.2007, se reține că aceasta a fost emisă de SC .X. SRL către SC X SRL la rubrica „denumirea produselor sau serviciilor” fiind menționat „X ML 350 SS.X 2006”.

Din analiza anexei 10 la raportul de inspecție fiscală rezultă că acest autoturism a fost importat conform declarației vamale de import nr. X/21.12.2007, iar factura nr. X, prin care societatea susține că a vândut autoturismul în cauză, a fost emisă la data de 01.09.2007, anterior efectuării importului.

Se reține că ulterior datei întocmirii declarației vamale de import nr. X, SC .X. SRL nu a înregistrat nici o vânzare pentru acest autoturism.

Conform facturii nr. X/14.11.2008, SC .X. SRL a vândut către SC X SS. X”.

Din analiza anexei nr. 10 la raportul de inspecție fiscală, se reține că această autoutilitară a fost achiziționată inițial de la SC X SRL X cu factura nr. X/21.05.2008 și vândută către SC X SRL .X. conform facturii nr. X/29.09.2008. Ulterior, potrivit facturii nr. X/30.09.2008, SC .X. SRL a recumpărat de la X SRL această autoutilitară, apoi a fost vândută societății X SRL cu factura nr. X/14.11.2008, urmând ca în data de 17.11.2008 să o recumpere de la SC X SRL cu factura nr. X/17.11.2008, după care o vinde din nou acestei societăți cu factura nr. X/29.12.2008, după care o recumpără de la SC X SRL cu factura nr. .X./29.12.2008, ulterior ne mai înregistrând nici o vânzare pentru acest autoturism, rămânând scriptic în stocul SC .X. SRL.

Conform facturii nr. X/29.09.2008, SC .X. SRL a vândut către SC X SRL o „X SS.X AN 2007”, o „X SS.X AN 2007”, un „CAP X FH SS. X AN 2008” și un „X FH SS. X AN 2004”.

În ceea ce privește cele două semiremorci și capul de tractor volvo FH SS. X, se reține că aceste mijloace de transport nu se regăsesc în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, „situația mijloacelor de transport constatate lipsă în gestiune la SC .X. SRL”.

Referitor la capul de tractor X FH SS. X3, din analiza anexei 10 la raportul de inspecție fiscală, se reține că acesta a fost vândut inițial conform facturii nr. X/29.09.2008 către SC X SRL. În data de 21.01.2009 a fost vândut către SC X SRL cu factura nr. X, urmând ca în data de 28.01.2009 SC .X. SRL să storneze această tranzacție conform facturii nr.X/28.01.2009, după care, în data de 19.03.2009, să recumpere mijlocul de transport în cauză de la SC X SRL cu factura nr. X/19.03.2009.

Tot în data de 19.03.2009 SC .X. SRL a facturat acest mijloc de transport către SC X SRL, conform facturii nr. X, iar potrivit facturii nr. X/29.06.2009 contestatorul a recumpărat de la această societate mijlocul de transport în cauză pentru a fi vândut către SC X SRL X, conform facturii nr. X/09.10.2009.

În data de 04.01.2010 acesta a fost recumpărat de la SC X SRL conform facturii nr. X/04.01.2010, ulterior contestatorul nu a mai înregistrat nici o vânzare pentru mijlocul de transport mai sus menționat, acesta rămânând scriptic în stocul SC .X. SRL.

În ceea ce privește factura seria SM AUT F nr. X/29.08.2009, se reține că nici unul din cele opt mijloace de transport înscrise în aceasta nu se regăsesc în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, „Situația mijloacelor de transport constatate lipsă în gestiune la SC .X. SRL”.

În consecință, argumentele contestatorului referitoare la faptul că potrivit unui număr de „zece facturi de vânzare” și „contracte emise de SC .X.

SRL”, nu există nici un mijloc de transport lipsă din gestiunea societății, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a reținut mai sus, urmare tranzacțiilor efectuate, mijloacele de transport înscrise în facturile anexate de contestatoare în susținerea contestației se regăsesc în stocul scriptic la 30.06.2010 întocmit de organele de inspecție fiscală, însă faptic aceste mijloace de transport nu au fost regăsite de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, în ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul că o parte din mijloacele de transport constatate lipsă din gestiune se regăsesc în gestiunea 1 „mașini” în contul 371 – „Mărfuri”, iar celelalte se regăsesc înregistrate în contul 2133 – „Mijloace de transport”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât aceste înregistrări contabile nu demonstrează că mijloacele de transport în cauză se regăsesc și în stocul faptic al SC .X. SRL.

Așa cum s-a reținut mai sus, pentru mijloacele de transport cuprinse în anexa nr. 11 la raportul de inspecție fiscală, „Situția mijloacelor de transport constatate lipsă în gestiune la SC .X. SRL”, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea sunt evidențiate în stocul scriptic dar nu au fost găsite faptic.

Argumentele contestatorului cu privire la invocarea prevederilor art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la obiectul și funcțiile inspecției fiscale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât societatea nu precizează concret, pe bază de argumente și documente, în ce sens organele de inspecție fiscală nu au îndeplinit atribuțiile prevăzute de articolul de lege invocat de contestatoare, mai sus menționat, societatea precizând doar faptul că organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze toate aspectele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului supus inspecției fiscale, să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de noi elemente relevante pentru aplicarea legii fiscale și să stabilească diferențe în plus sau în minus față de creanța fiscală existentă la începutul inspecției fiscale potrivit deconturilor de TVA lunare din perioada verificată.

Mai mult, așa cum s-a reținut mai sus și așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.10.2010, la stabilirea TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere toate documentele de vânzare și cumpărare a mijloacelor de transport, stabilind în mod legal TVA colectată aferentă bunurilor constatate lipsă din gestiune.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în

perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că SC .X. SRL are obligația colectării TVA în sumă de **.X. lei** aferentă bunurilor constatate lipsă, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din OPANAF nr. 2137/2011 care precizează:

*„Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;[...].”*

**3.** Referitor la accesoriile în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește TVA în sumă de .X. lei contestația formulată de SC .X. SRL a fost respinsă ca neîntemeiată, iar stabilirea de majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de **X lei** cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

**4.** Referitor la impozitul pe profit în sumă de **X lei** aferent cheltuielilor cu descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit, în condițiile în care la descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant, SC .X. SRL nu a utilizat nici una din metodele contabile prevăzute de actele normative în vigoare la data efectuării descărcării de gestiune.

**În fapt**, în cursul anului 2009, SC .X. SRL a achiziționat o serie de bonuri valorice de carburant, bonuri care ulterior au fost revândute.

La momentul achiziției aceste bonuri au fost evidențiate în contul 371.G – „Mărfuri” prin următoarea înregistrare contabilă:

371.G „Mărfuri” = 401 „Furnizori”.

La momentul vânzării, bonurile valorice de carburant au fost evidențiate în contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” prin următoarea înregistrare contabilă:



4111 „Clienți” = 707.G „Venituri din vânzarea mărfurilor” și concomitent au fost scăzute din gestiune și înregistrate pe cheltuieli prin următoarea înregistrare contabilă:

607.G „Cheltuieli privind mărfurile” = 371.G „Mărfuri”.

Prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant, neutilizând nici una din metodele contabile prevăzute de legislația în vigoare la data efectuării descărcării de gestiune.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contul 607 – “Cheltuieli privind mărfurile” suma de X lei, față de X lei, mai mult cu X lei, sumă ce reprezintă cheltuială nedeductibilă la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit.

**În drept**, potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2009 **„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”**.

Conform pct. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **„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.”**

Conform prevederilor legale mai sus menționate, se reține că 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, iar 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.

Potrivit art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **„pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”**

Pct. 22 din Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

**„Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține faptul că la calculul profitului impozabil sunt deductibile cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor.

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 61 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, *“La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare”*, iar la pct. 130 alin. (1) din același act normativ se prevede că *“În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producție sau metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul”*.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./27.10.2010, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că SC .X. SRL nu a efectuat corect descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant achiziționate în anul 2009 și care ulterior au fost revândute, neutilizând nici una din metodele contabile prevăzute la pct. 131 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“La ieșirea din gestiune a stocurilor și altor active fungibile, acestea se evaluează și înregistrează în contabilitate prin aplicarea uneia din următoarele metode:*

- a) metoda primul intrat - primul ieșit - FIFO;*
- b) metoda costului mediu ponderat - CMP;*
- c) metoda ultimul intrat - primul ieșit - LIFO.”*

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la aplicarea metodei costului mediu ponderat (CMP), care potrivit alin. (4) al pct. 131 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, *“presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție.”*

Din analiza anexei nr. X la Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.10.2010 – „Situția cheltuielilor aferente descărcării de gestiune la vânzarea de bonuri de valoare carburant înregistrate în evidențele contabile și recalcularea de către echipa de inspecție a cheltuielilor deductibile aferente descărcării de gestiune la SC .X. SRL”, se reține că organele de inspecție fiscală au avut în vedere perioada 30.03.2009 – 28.12.2009, iar la descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant, prin aplicarea metodei costului mediu ponderat, au rezultat diferențe în ceea ce privește cheltuielile cu descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant.

Astfel, așa cum rezultă din anexa nr. X și din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.10.2010, aferent trimestrului II și trimestrului III 2009, organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind deductibile cheltuielile în sumă totală de X lei, respectiv de X lei, cheltuieli neînregistrate de societate, iar aferent trimestrului IV 2009 au constatat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă totală de X lei.

Având în vedere cele de mai sus și întrucât la descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant SC .X. SRL nu a aplicat metoda costului mediu ponderat organele de inspecție fiscală au constatat diferențe de cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă totală de X lei pe total perioadă 30.03.2009 – 28.12.2009.

În consecință, argumentele contestatoarei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au sesizat două descărcări eronate de gestiune în care valoarea descărcată este mai mare decât valoarea de intrare fără să țină cont sau să analizeze că au fost situații în care valoarea descărcată este mai mică decât valoarea de intrare sau nu s-a descărcat deloc, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât așa cum s-a reținut mai sus și așa cum rezultă și din anexa 6 la raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au luat în considerare toate achizițiile și toate vânzările de bonuri de valoare carburant, precum și descărcarea gestiunii la fiecare vânzare pe perioada 30.03.2009 – 28.12.2009, acestea acordând societății dreptul de deducere pentru cheltuielile care trebuiau evidențiate în contul 607

- „Cheltuieli privind mărfurile” la scoaterea din gestiune a bonurilor de valoare carburant.

Mai mult, se reține că SC .X. SRL nu a prezentat în susținerea contestației o altă situație privind erorile generate de sistemul informatic care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, neputând fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației argumentul societății cu privire la faptul că aceasta a înlocuit sistemul informatic vechi cu unul nou și a existat posibilitatea unor descărcări eronate de gestiune.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile cu descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant, fapt pentru care, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru acest capăt de cerere, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a din OPANAF nr. 2137/2011 care precizează:

*„Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;*

*[...]”.*

Argumentele contestatoarei cu privire la invocarea prevederilor art. 94 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la obiectul și funcțiile inspecției fiscale, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea nu precizează concret, pe bază de argumente și documente, în ce sens organele de inspecție fiscală nu au îndeplinit atribuțiile prevăzute de articolul de lege invocat de contestatoare, aceasta precizând doar faptul că organele de inspecție fiscală aveau obligația să analizeze toate aspectele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului suspus inspecției fiscale, să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de noi elemente relevante pentru aplicarea legii fiscale și să stabilească diferențe în plus sau în minus față de creanța fiscală existentă la începutul inspecției fiscale.

Mai mult, așa cum s-a reținut mai sus și așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.10.2010, la stabilirea impozitului pe

profit în sumă de X lei aferent cheltuielilor cu descărcarea de gestiune a bonurilor de valoare carburant, organele de inspecție fiscală au luat în considerare toate achizițiile și toate vânzările de astfel de bonuri, precum și descărcarea gestiunii la fiecare vânzare, organele de inspecție fiscală acordând societății dreptul de deducere pentru cheltuielile care trebuiau evidențiate în contul 607 - „Cheltuieli privind mărfurile” la scoaterea din gestiune a bonurilor de valoare carburant.

**5.** Referitor la impozitul 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 contestației, în condițiile în care contestația nu este motivată, SC .X. SRL neaducând niciun argument în susținere.

**În fapt**, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.10.2010 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X./27.10.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de X lei reprezentând cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de X lei, cheltuieli cu amenzi și penalități în sumă de X lei, alte cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, cheltuieli în sumă de X lei cu achiziții de la SC X SRL – contribuabil inactiv, cheltuieli în sumă de X lei înregistrate fără a avea la bază un document justificativ, cheltuieli în sumă de X lei înregistrate de două ori în contul 607 – „Cheltuieli privind mărfurile”.

De asemenea, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.10.2010, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL a înregistrat eronat venituri impozabile în sumă de X lei în baza facturilor emise de SC X SRL – contribuabil inactiv.

Având în vedere constatările mai sus menționate, precum și veniturile totale în sumă de X lei și cheltuielile totale în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală, ținând cont de pierderea fiscală în sumă de X lei aferentă anului 2008 și de impozitul pe profit în sumă de X lei declarat de societate, au stabilit un impozit pe profit în sumă de X lei.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL contestă impozitul pe profit în sumă de X lei fără a prezenta argumente de fapt și de drept în susținerea contestației și fără a prezenta documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 (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 si 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 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".*

Se reține că în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 480.991 lei societatea contestatoare 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 contestatorul 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 contestatorului.**

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

În baza celor reținute și având în vedere că SC .X. SRL, deși contestă impozitul pe profit în sumă totală 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, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. .X./27.10.2010, conform prevederilor 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, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se*

*poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată în conformitate 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, republicată, care stipulează următoarele:*

**“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;[...].”**

Afirmațiile contestatoarei referitoare la faptul că în ceea ce privește neacceptarea veniturilor și cheltuielilor generate de relația cu SC X SRL a depus două contestații referitor la această speță, contestații înregistrate la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. sub nr. .X./29.03.2010 și sub nr. .X./19.04.2010 la care nu a primit răspuns până la data depunerii prezentei contestații, nu reprezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației, societatea ne prezentând documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală.

**6.** Referitor la majorările de întârziere în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de X lei contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, iar în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de 480.991 lei contestația a fost respinsă ca nemotivată, iar stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va respinge contestația ca neîntemeiată și nemotivată și pentru suma de **.X. lei** cu titlu de majorări de întârziere aferente impozitului pe profit conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al majorărilor de întârziere în ceea ce privește perioada și cota aplicată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii și în baza prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a și lit. b din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului

IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

### **DECIDE**

1. Suspendarea soluționării cauzei pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei** și accesorii în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, 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 organului 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 a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./27.10.2010 pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **X lei** aferente taxei pe valoarea adăugată și impozit pe profit în sumă de **X lei**.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./27.10.2010 pentru impozitul pe profit în sumă de **X lei**.

4. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .X./27.10.2010 pentru accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

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

**DIRECTOR GENERAL**  
**X**