

D E C I Z I A nr. 1584/593/27.06.2014

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014 asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată de dl. ..., în calitate de administrator, prin avocat ..., cu sediul procesual ales în ..., ..., nr. ..., ap. ..., jud.

Contestația a fost depusă la AJFP ..., fiind înregistrată sub nr. ... / ...2014.

Contestația a fost formulată împotriva:

- Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA;

- Procesului verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei Cabinetului de avocat ... și semnătura dlui. avocat ..., la dosarul contestației fiind anexată, în original, împuternicirea avocațială nr. ... / ...2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din O.U.G. nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din H.G. nr. 520 / 2013.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat ..., susține următoarele:

Petenta susține că, dat fiind conținutul actelor administrative fiscale atacate, activitatea sa este paralizată, iar bugetul societății este afectat, societatea fiind nevoită a intra în procedura insolvenței.

Pe cale de excepție, petenta invocă nulitatea actelor atacate, în condițiile art.46 din OG nr. 92/2003, pentru încălcarea mențiunilor obligatorii privind obiectul actului administrativ fiscal, respectiv descrierea stării de fapt - fiscale supusă controlului și sancționării, solicitând aplicarea dispozițiilor art.213 pct.(5) din OG nr. 92/2003.

De asemenea, petenta consideră că actele atacate sunt lovite de nulitate raportat la încălcarea dispozițiilor art.105 pct.(3) și pct.(5) din OG nr. 92/2003, republicată și a principiilor controlului fiscal, de orice natură ar fi acesta, inspecția fiscală se exercită pe baza principiilor independenței, unicității, autonomiei, ierarhizării, teritorialității și descentralizării.

Petenta susține că se impune să se constate că privind aceeași bază impozabilă au existat două controale fiscale și au fost stabilite aceleași obligații de plată, duble, de către fiecare control, vizând același obiect și aceeași perioadă supusă controlului. A fost realizat un control anterior de către Garda Financiară ..., fiind emisă Decizia de instituire a măsurilor asiguratorii nr. ... / ...2012 (... / ...2012), emisă la data de ...2012 de către MF - ANAF - Garda Financiară ... - DGFP ..., anulată ulterior de către instanță irevocabil.

Petenta consideră că nu a încălcat dispozițiile legale enunțate de organul de control și că decizia atacată și actele administrative fiscale aferente prezintă o situație nereală și sunt netemeinice, având în vedere circumstanțele concrete ale stării de fapt, dar și starea de drept în speță.

În motivarea și susținerea excepției invocate, petenta solicită să se observe ca din conținutul actelor administrative fiscale atacate NU rezultă descrierea faptei, modalitatea de săvârșire, în ce constă în concret încălcarea normelor de drept în domeniu, perioada încălcării normelor, baza de impozitare supusă recalculării etc.

Există obligativitatea unui conținut minim al mențiunilor actelor administrative fiscale, în special în ceea ce privește obiectul actului, prin obiect înțelegându-se, în sensul dispozițiilor legale aplicabile (art.28 din OG nr. 92/2003), în principal, motivele de fapt și de drept care au condus la angajarea răspunderii persoanei supusă controlului.

Petenta arată că din conținutul actelor atacate, în special al deciziei de impunere atacate, nu rezultă descrierea faptei în concret, data încălcării, ci doar se menționează, cu titlu general, că a încălcat obligația prevăzută de norma legală invocată de organele de control fiscal, însă se omite a se lua în calcul lipsa unei intenții de fraudare, date fiind înregistrările contabile aferente și imposibilitatea cunoașterii situației furnizorilor, precum și plățile mărfurilor, intrările și ieșirile contabile, plățile taxelor și impozitelor aferente, petenta susținând faptul că furnizorii nu au înregistrări contabile și s-au sustras de la plata taxelor și impozitelor, au realizat activități ilegale, nu îi poate fi imputată.

Petenta invocă faptul că este la zi cu plata taxelor și impozitelor, iar simplul control fiscal ori indiciile că ar exista sume de plată restante, nu justifică

blocarea activității societății, deoarece prin măsurile dispuse, prin obligațiile de plată stabilite, sechestrul asigurator și poprirea conturilor curente vor fi în imposibilitatea achitării furnizorilor și a TVA curent, ceea ce va conduce la încetarea de plăți și la încetarea activității, respectiv la intrarea în insolvență. Scopul unui control fiscal nu este intrarea în insolvență.

Petenta arată că este o societate comercială având activitate principală comerțul cu produse petroliere, societatea este în stare de funcționare, neavând niciun motiv pentru a se sustrage de la plata datoriilor legale, putându-se observa și din anii precedenți că societatea a avut profit, a plătit impozit și TVA, iar raportat la sumele plătite anterior, această eventuală sumă restantă de plată nu transformă societatea într-o societate rău-platnică.

Petenta solicită să se aibă în vedere notele explicative ale reprezentantului societății și explicațiile asupra stării de fapt, dar în special faptul că toate tranzacțiile, considerate “fictive” sau nelegale de către organele de control fiscal, au fost înregistrate în contabilitatea societății, achizițiile de mărfuri sau bunuri contestate de organele de control fiscal au fost achitate cu ordine de plată, prin transferuri bancare, sunt evidențiate în contabilitate, atât intrările, cât mai ales ieșirile acestor mărfuri, iar societatea a achitat taxele și impozitele aferente acestor tranzacții comerciale.

De asemenea, petenta susține, având în vedere buna sa credință, că nu s-a sustras în niciun mod vreunui control fiscal, că a pus la dispoziția organelor de control toate documentele solicitate, fără vreo reținere, neputând să îi fi imputată situația sau neregularitățile furnizorilor ori greșelile și ilegalitățile comise de către aceștia.

Petenta arată că îi era imposibil, cu nivelul său de cunoaștere și cu posibilitățile sale să verifice de exemplu, dacă numerele de mașini trecute de către furnizori în facturi sunt reale sau corespund mijloacelor de transport folosite pentru livrarea mărfurilor.

Petenta consideră că se impune a se analiza, pentru stabilirea unei vinovății sau a unor sancțiuni, intenția de a fraudă legea ori de a eluda plata unor taxe și impozite, în mod concret, susținând că nu a încheiat tranzacții comerciale fictive și nici nu a întocmit înregistrări contabile nereale, iar acest fapt rezultă din înscrisurile în probațiune, petenta solicitând, ca la soluționarea contestației să se reanalizeze situația fiscală a societății, astfel cum este prezentată în înscrisurile anexate.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, au constatat următoarele:

II.1. Referitor la impozitul pe profit;

1. În perioada ianuarie 2007 - septembrie 2013, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează la cheltuieli consumul de combustibil pentru autoturismele ... și ..., fără a se face dovada prin foi de parcurs sau alte documente justificative precum că acestea sunt utilizate în scopul realizării de venituri, înregistrându-se la cheltuieli deductibile fiscal în mod nejustificat suma de ... lei integral pe anul 2007, în sumă de ... lei integral pe anul 2008, în sumă de ... lei integral pe anul 2009. S-au cuprins la cheltuieli nejustificate și consumurile pentru cele două autobasculante pentru care nu se poate face dovada utilizării pentru scopuri economice prin foi de parcurs sau alte documente justificative, respectiv ... lei pe anul 2012 integral și ... lei integral pe perioada ianuarie 2013 - septembrie 2013.

Pentru explicații suplimentare, organele de inspecție fiscală au solicitat dl. ..., în calitate de administrator, o notă explicativă prin care la răspunsul nr.9 menționează că nu are foi de parcurs.

Se constată astfel că societatea nu a respectat prevederile art.21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

2. În anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează pe cheltuieli, în mod nejustificat suma de ... lei, reprezentând reparații autoturism, fără a se limita dreptul de deducere în procent de 50%, ca urmare a nedovedirii prin foi de parcurs sau alte documente, precum că este utilizat în scopul activității economice. Astfel a fost cuprinsă pe cheltuieli, în anul 2012, în mod nejustificat suma de ... lei, încălcându-se prevederile art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, care arată că următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

3. În anul 2011, 2012, ianuarie - septembrie 2013, societatea înregistrează pe cheltuieli deductibile, amortizare fiscală calculată pentru perioade care nu sunt cuprinse pe durata normală de utilizare, după cum urmează:
- în anul 2011 se înregistrează amortizare fiscală în sumă de ... lei pentru un autoturism marca ... achiziționat și dat în folosință în 29.10.2004, al cărui termen de utilizare a expirat în 29.10.2010. (Durata de utilizare este stabilită de societate la 6 ani potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr. 2139/2004);
- în anul 2012 se înregistrează amortizare fiscală în sumă de ... lei pentru un autoturism marca ... achiziționat și dat în folosință în 29.10.2004, al cărui termen de utilizare a expirat în 29.10.2010, în sumă de ... lei pentru două pompe de distribuție carburanți achiziționate și date în folosință în 30.09.2002, al cărui termen de utilizare a expirat în 30.10.2008. (Durata de utilizare este stabilită

de societate la 6 ani potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr.2139/2004);

- în perioada ianuarie - septembrie 2013, se înregistrează amortizare fiscală în sumă de ... lei pentru două pompe de distribuție carburanți achiziționate și date în folosință în 30.09.2002, al cărui termen de utilizare a expirat în 30.10.2008, în sumă de ... lei pentru două autobasculante achiziționate și date în folosință în 01.02.2007, al cărui termen de utilizare a expirat în 31.01.2013, în sumă de ... lei pentru un autoturism marca ..., achiziționat și dat în folosință în 01.11.2006, al cărui termen de utilizare a expirat în 01.11.2012 (Durata de utilizare este stabilită de societate la 6 ani potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin HG nr.2139/2004);

Astfel a fost cuprinsă pe cheltuieli în anul 2011 în mod nejustificat suma de ... lei în anul 2012, suma de ... lei, în perioada ianuarie - septembrie 2013 suma de ... lei, încălcându-se prevederile art.21 alin.(3) lit.i), art.24 alin.(1) și (11) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

4. În luna decembrie 2012 societatea cuprinde la cheltuieli deductibile prin contul 603 (cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar), materiale de construcții, respectiv dale pavaj, borduri și un rezervor în valoare totală de ... lei, fără ca aceste bunuri patrimoniale să fie efectiv date în consum pentru activități economice ale societății, întrucât ele se regăsesc la inventarierea care s-a efectuat la 30.11.2013.

Astfel pentru evidențierea nejustificată la cheltuieli deductibile cu suma de ... lei pe anul 2012, au fost încălcate prevederile art.19 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

5. În luna iulie 2010, SC X SRL ... cuprinde la cheltuieli deductibile prin contul 611 (cheltuieli cu întreținerea și reparațiile), achiziții de anvelope pentru autoturisme, de la furnizorul declarat inactiv SC D... P... SRL, ..., jud. ..., cod fiscal ..., în baza facturii nr....../...2010, în valoare totală de ... lei din care fără TVA în sumă de ... lei. Furnizorul este declarat inactiv în data de 21.07.2010, potrivit OPANAF nr. 2130 / 02.07.2010.

Potrivit art.21 alin.(4) lit.r) din legea 571/2003, în vigoare la data respectivă, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Astfel cheltuielile aferente achizițiilor efectuate de la SC D... P... SRL, ..., jud...., în sumă de ... lei nu sunt cheltuieli deductibile, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.r) din legea 571/2003 .

6. SC X SRL ..., deține la data de 31.12.2012, în soldul contului 371 (mărfuri) mărfuri în valoare de ... lei, din care ... lei reprezintă combustibil tip motorină depozitată la societățile SC D P ... și SC H... I.. C... , societăți declarate inactiv din 30.05.2011 și 01.11.2010, ultima fiind radiată în 30.05.2013.

Cele două societăți au făcut obiectul unor verificări efectuate de către Garda Financiară ..., în urma căreia, prin adresa nr. .../...2013, înregistrată la Garda Financiară ... sub nr. .../...2013, se menționează faptul că sediile sociale nu mai există la adresele respective, contractele fiind expirate.

La inventarierea efectuată pe anul 2013, societatea deține pe sold aceeași suma de ... lei, fără ca societatea să poată justifica faptul, că mărfurile sunt existente în gestiunea societăților de mai sus, și fără a se face dovada cu liste de inventariere întocmite de custode potrivit pct.19 din OMFP nr.286/2009, precum că există aceste mărfuri în gestiunea societății custodelui. Societatea prezintă un contract de custodie în care se menționează o cantitate de motorină de ... litri în valoare de ... lei, fără a se putea prezenta documentele de însoțire a mărfii respectiv, avize, facturi și dovada mijloacelor cu care s-a făcut transportul.

Organele de inspecție fiscală au luat notă explicativă administratorului societății în care acesta menționează că la data când s-a făcut procesul verbal de custodie firma exista, iar marfa urma să fie adusă beneficiarului.

Astfel controlul constată că mărfurile evidențiate în gestiunea societății în sumă de ... lei, nu există faptic în gestiunea societății și nici a societăților declarate inactive, ceea ce rezultă că, combustibilul a fost valorificat fără a se evidenția și declara veniturile impozabile.

În acest sens organele de control stabilesc prin estimare veniturile impozabile, nedeclarate și neevidențiate în contabilitatea societății, prin reîncadrarea tranzacțiilor efectuate, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare, precum și art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003, republicată. Având în vedere faptul că nu pot fi cunoscute perioadele în care au fost valorificate bunurile achiziționate și neînregistrate în gestiunea societății, organele de control au stabilit și estimat că veniturile sunt impozabile la data de 31.12.2012.

Pentru stabilirea venitului impozabil s-a avut în vedere adaosul comercial mediu practicat de societate pe anul 2012 în procent de 8,36 % stabilită pe baza datelor din bilanța de verificare întocmită pe anul 2012, precum și prin nota de fundamentare pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere încheiată în baza prevederilor OPANAF nr. 3389/2011.

Astfel, organele de control estimează venituri suplimentare totale impozabile în sumă de ... lei (... lei *8,36 % adaos comercial), potrivit art.11 alin.(1) și art.17 și art.19 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, precum și art.67 din OG.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la determinarea profitului fiscal s-au luat

în considerare cheltuielile privind achiziția combustibilului în sumă de ... lei, rezultând un profit imposabil suplimentar de ... lei.

7. În perioada anului 2008, SC X SRL ... a efectuat achiziții de motorină de la furnizorul SC U... T... SRL ... CUI ..., în valoare de ... lei fără TVA, iar în perioada anului 2009 a efectuat achiziții de motorină de la furnizorii SC H... I... C... CUI ... în valoare de ... lei, fără TVA, SC D P ... CUI ... în valoare de ... lei, fără TVA și T... C... SRL ..., CUI ..., în valoare de ... lei, fără TVA, în condițiile în care documentele justificative de achiziție, respectiv facturile emise de furnizorii respectivi pentru motorină, nu dețin toate elementele obligatorii privind conținutul de informații sau dețin date inexacte cu privire la mijlocul cu care s-a efectuat transportul, pe care trebuie să le cuprindă documentele de livrare întocmite de către furnizorul de bunuri, conform art.21 alin.(4) lit.f), coroborat cu art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data tranzacțiilor efectuate, coroborat cu prevederile Deciziei V / 2007, după cum urmează:

- facturile emise de furnizorul SC U... T... SRL ..., cu nr. .../...2008, nr. .../...2008, nr. .../...2008, nr. .../...2008, nr. .../...2008, nr. .../...2008, au consemnat la rubrica: "Date privind expediția" precum că transportul motorinei pentru cantitățile de ... litri, ... litri, ... litri, ... litri, ... litri, ... litri, s-a făcut cu autoturisme marca ..., ..., ..., ... (cu numere de înmatriculare cuprinse în facturile anexate), așa după cum rezultă din informațiile furnizate de aplicația Evidența autovehiculelor (EVA), din baza de date din cadrul ANAF, precum și nr. de înmatriculare ..., ..., ..., ..., inexistente în respectiva aplicație. Societatea nu deține avize de însoțire a mărfii pentru marfa achiziționată și nici nu se consemnează data livrării mărfii.

- facturile emise de furnizorul SC H... I... C... , cu nr. .../...2009, .../...2009, .../...2009, au consemnat la rubrica "Date privind expediția" precum că transportul motorinei pentru cantitățile de ... litri, ... litri, ... litri, s-a făcut cu mijloace auto cu numere de înmatriculare ..., ..., ..., fără a fi existente în aplicația Evidența autovehiculelor (EVA), din baza de date din cadrul ANAF. În factura cu nr. .../...2009, nu sunt consemnate mijloace de transport. Societatea nu deține avize de însoțire a mărfii pentru marfa achiziționată.

- facturile emise de furnizorul SC D P ..., cu nr. .../...2009, .../...2009, au consemnat la rubrica "Date privind expediția" precum că transportul motorinei pentru cantitățile de ... litri și ... litri, s-a făcut cu autoturismul marca ..., așa după cum rezultă din informațiile furnizate de aplicația Evidența autovehiculelor (EVA), din baza de date din cadrul ANAF, precum și mijlocul de transport cu nr. de înmatriculare ... inexistent în respectiva aplicație. Societatea nu deține avize de însoțire a mărfii pentru marfa achiziționată și nici nu se consemnează data livrării mărfii.

- factura emisă de furnizorul T... C... SRL ..., cu nr. .../...2009, are consemnat la rubrica "Date privind expediția" precum că transportul motorinei pentru cantitatea de ... litri, s-a făcut cu autoturisme marca ... și ... SD, așa după cum rezultă din informațiile furnizate de aplicația Evidența autovehiculelor (EVA), din baza de date din cadrul ANAF. Societatea nu deține avize de însoțire a mărfii pentru marfa achiziționată și nici nu se consemnează data livrării mărfii.

Din operațiunile declarate cu privire la livrările și achizițiile de bunuri de la societățile existente în baza de date a MFP, cu privire la efectuarea tranzacțiilor cuprinse prin declarația cod 394, potrivit Ordinului A.N.A.F. nr. 702 / 2007, se constată că furnizorii SC U... T... SRL ..., SC H... I... C... , SC D P ..., T... C... SRL ..., nu declară prin declarațiile cod 394, facturile aferente livrărilor de motorină în valoare totală de ... lei fără TVA, către SC X SRL ..., fapt care îndreptățește organele de control să constate că valoarea tranzacțiilor desfășurate cu SC X SRL ..., nu sunt incluse în sumele declarate la organul fiscal teritorial și în contabilitatea societăților arătate mai sus.

Achizițiile de motorină de la furnizorii menționați, a făcut obiectul unei verificări efectuate de Garda Financiară ..., în urma căreia prin adresa nr. .../...2013, înregistrată la Garda Financiară ... sub nr.... / ...2013, se menționează faptul că sediul social nu mai există la adresele respective, contractele de închiriere fiind expirate și că reprezentanții societății figurează cu domiciliul în ... și

Achizițiile de motorină în valoare de ... lei în anul 2008 și ... lei în anul 2009, au fost înregistrate în gestiunea SC X SRL ..., în contul 371 (mărfuri), iar ieșirea din gestiune ca urmare a livrărilor efectuate , sunt înregistrate la cheltuieli cu mărfurile.

Din datele consemnate în facturile fiscale ce fac obiectul achizițiilor de motorină, rezultă că furnizorii SC U... T... SRL ..., SC H... I... C... , SC D P ..., T... C... SRL ..., au cuprins date inexacte cu privire la mijlocul cu care s-a efectuat transportul, consemnând numere de înmatriculare de autoturisme sau numere de înmatriculare inexistente în baza de date EVA, sau nu sunt menționate mijloacele de transport, ceea ce rezultă că înregistrarea în contabilitate s-a efectuat în baza unor documente, care nu furnizează toate informațiile prevăzute de OMF 2226/2006 și OMEF 3512/2008, neîndeplinind astfel calitatea de documente justificative, în vederea deductibilității cheltuielilor.

Organele de inspecție fiscală, legat de achizițiile respective au luat notă explicativă administratorului societății, în care acesta consemnează că: "*marfa achiziționată era adusă cu mijloacele de transport ale furnizorului care răspunde de transport și marfă*".

Față de cele explicate, administratorul societății nu poate să prezinte documente care să furnizeze toate informațiile cu privire la numerele de

înmatriculare și autovehiculele cu care s-a făcut transportul așa cum prevede și art.80 alin.(6) din OG 92/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit art.21 alin.(4) lit.t) din Legea 571 /2003, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

Potrivit Titlului II, pct.44 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.

Potrivit Anexei 1 lit.A pct.2 și 3 din Norme Metodologice aprobate de OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Potrivit Anexei 3 din Norme Metodologice aprobate de OMFP nr. 2226 / 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.I din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, facturile fiscale reprezintă:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;

Având în vedere că factura reprezintă document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, este necesar ca la date privind expediția să fie trecute date cu privire la mijlocul de transport și data când marfa a fost livrată.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Potrivit art.6 alin.(1)-(2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se prevede:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”.

Organele de inspecție fiscale au menționat faptul că, potrivit art.6 din OG nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, întemeiate pe constatări complete.

Conform art.14 alin.(2) din OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare, situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organele fiscale după conținutul lor economic.

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor pe baza documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au menționat și DECIZIA nr. V din 15 ianuarie 2007, emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, cu privire la aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art.6 alin.(2) din Legea contabilității nr. 82 / 1991, republicată, care consemnează că, în cuprinsul normelor metodologice de aplicare a dispozițiilor art.19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44 din 22 ianuarie 2004, 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.

Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite mai menționează că prin art.21 alin.(4) lit.f) din Codul fiscal: nu sunt deductibile, între altele, cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

De asemenea CURTEA mai menționează că prin art.6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, se prevede, la alin.(1): *“Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrării lor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”*, iar la alin.(2): *“Documentele justificative care stau la baza înregistrării lor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz”*.

Față de cele prezentate organele de control au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor efectuate, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data respectivă.

Astfel nu sunt deductibile fiscal cheltuielile aferente achizițiilor de motorină pe perioada anului 2008 în sumă de ... lei și ... lei în anul 2009, care nu au la baza documente justificative care să furnizeze toate informațiile cu privire la exactitatea numerelor de înmatriculare a mijloacelor de transport și data livrării mărfii, așa cum prevede pct.2 din Norme Metodologice aprobate de

OMEF nr. 3512/2008 și prevederilor art.1 și 4 și Anexa 3 din Norme Metodologice aprobate de OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, precum și Decizia V din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Având în vedere faptul că nu pot fi cunoscute perioadele în care au ieșit din gestiune mărfurile, în vederea stabilirii cheltuielilor aferente acestora, organele de control au stabilit ca și perioadă, luna decembrie 2008, pentru facturile înregistrate în anul 2008 și luna decembrie 2009, pentru facturile înregistrate în anul 2009.

8. SC X SRL ..., face achiziții de motorină euro 5 în cantitate de ... litri de la furnizorul SC H... I... ... CUI ..., în valoare de ... lei fără TVA, potrivit facturi fiscale nr..../...2009, de la SC D P ... CUI ..., în cantitate de ... litri cu valoarea de ... lei fără TVA, potrivit facturii nr..../...2009 și de la furnizorul A... D... SRL sat ..., jud. ..., CUI ..., în cantitate de ... litri cu valoarea de ... lei fără TVA, potrivit facturi fiscale nr. .../...2009, marfa intrată în gestiunea societății prin contul 371.10 (mărfuri în depozit) după care operațiunile sunt stornate, după care operațiunile sunt stornate având consemnat în facturi la date privind expediția mijloace de transport tip autoturisme, după cum urmează:

- pentru prima achiziție, mijlocul de transport cu numere de înmatriculare ... și ca delegat administratorul SC X SRL ..., dl.
- pentru a doua achiziție, mijlocul de transport cu numere de înmatriculare ... și ... și ca delegat o persoana cu numele de
- pentru a treia achiziție, mijlocul de transport cu numere de înmatriculare ... și ... și ca delegat o persoana cu numele de

Verificând informațiile furnizate de aplicația Evidența autovehiculelor (EVA), din baza de date din cadrul ANAF, rezultă că mijlocul de transport cu număr de înmatriculare ... nu există în baza de date, ... reprezintă autoturism ..., iar ... nu există în baza de date.

Autovehiculul cu nr. ... apare ca este înmatriculat în data de 11.12.2009 în timp ce achiziția s-a făcut în data de 24.03.2009, iar autovehiculul cu nr. ... reprezintă autoturism marca Societatea stornează facturile de achiziție după cum urmează:

- în data de 01.04.2009 SC X SRL ..., stornează factura nr. .../...2009, cu valoarea de ... lei inclusiv TVA, în baza facturii nr..../...2009 emisă de SC H... I... C... , efectuând operațiuni de stornare a mărfii intrate în gestiune în sumă de ... lei și a TVA deductibilă în sumă de ... lei. Din factura pusă la dispoziția controlului nu rezultă nici un mijloc de transport cu care să fie efectuat

returnarea către furnizor a combustibilului în cantitate de ... litri, fiind consemnat un nume de delegat ... din

În baza de date a MFP, cu privire la efectuarea tranzacțiilor cuprinse prin declarația cod 394, potrivit Ordinului ANAF 702/2007, se constată că furnizorul de combustibil SC H... I... C... nu declară livrări de bunuri către SC X SRL

S-a luat notă explicativă administratorului societății în care acesta menționează următoarele: *“marfa respectivă nu a corespuns calității, a fost stocată și apoi returnată proprietarului”*.

- în data de 08.04.2010, SC X SRL ..., stornează factura nr. .../...2009, cu valoarea de ... lei inclusiv TVA, în baza facturii nr. .../...2010 emisă de SC D P ..., efectuând operațiuni de stornare a mărfii intrate în gestiune în sumă de ... lei și a TVA deductibilă în sumă de ... lei. Din factura pusă la dispoziția controlului nu rezultă niciun mijloc de transport cu care să fie efectuat returnarea către furnizor a combustibilului în cantitate de ... litri. La rubrica date privind expediția, nu există consemnat numele delegatului prin care se returnează marfa și nici semnătura de primire a mărfii returnate.

În baza de date a MFP, cu privire la efectuarea tranzacțiilor cuprinse prin declarația cod 394, potrivit Ordinului ANAF 702/2007, se constată ca furnizorul de combustibil SC D P ... nu declară operațiunea de stornare a livrării de bunuri către SC X SRL

S-a luat notă explicativă administratorului societății în care acesta menționează următoarele: *“nu își aduce aminte, dar probabil marfa a fost neconformă și returnată înapoi la furnizor, iar el a emis cu întârziere factura storno”*.

- în data de 12.11.2009 SC X SRL ..., stornează factura nr. .../...2009, cu valoarea de ... lei inclusiv TVA, în baza facturii nr.../...2009 emisă de furnizorul A... D... SRL sat ..., jud....,efectuand operațiuni de stornare atat a mărfii intrate în gestiune în sumă de ... și a TVA deductibilă în sumă de ... lei. Din factura de stornare pusă la dispoziția controlului rezultă același mijloc de transport neînmatriculat și un autoturism marca ..., prin care se consemnează returnarea către furnizor a combustibilului în cantitate de ... litri.

În baza de date a MFP, cu privire la efectuarea tranzacțiilor cuprinse prin declarația cod 394, potrivit Ordinului ANAF 702/2007, se constată ca furnizorul de combustibil A... D... SRL, nu declară operațiunea de stornare și nici livrarea de bunuri către SC X SRL ..., care a fost stornată.

S-a luat notă explicativă administratorului societății în care acesta menționează următoarele: *“marfa achiziționată era adusă cu mijloacele de transport ale furnizorului care răspunde de transport și marfă”*.

Având în vedere că administratorul societății nu poate să facă dovada intrării în gestiune cu mijloace de transport adecvate și nici returnarea mărfii, neexistând mijloace de transport pentru cantitățile de ... litri motorină, ... litri

motorină și ... litri motorină, rezultă că, combustibilul înregistrat în gestiunea societății a fost valorificat fără ca veniturile impozabile să fie declarate.

În acest sens organele de control stabilesc prin estimare veniturile impozabile, nedeclarate și neevidențiate în contabilitatea societății, prin reîncadrarea tranzacțiilor efectuate pentru aspectele prezentate.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că față de informațiile și probele prezentate, rezultă faptul că bunurile achiziționate în valoare de ... lei în luna ianuarie 2009, cele achiziționate în luna septembrie 2009 în sumă de ... lei și cele achiziționate în luna martie 2009 în sumă de ... lei au fost valorificate fără a se evidenția și declara baza impozabilă a impozitului pe profit.

Având în vedere faptul că nu pot fi cunoscute perioadele în care au fost valorificate bunurile achiziționate și neînregistrate în gestiunea societății, organele de control au stabilit și estimat ca veniturile sunt impozabile pentru tranzacțiile efectuate cu SC A... D... SRL sat ..., jud. ... și SC H... I... C... , la data de 31.12.2009, iar pentru tranzacția efectuată cu SC D P ... sunt impozabile la data de 30.06.2010, având în vedere că stornarea s-a făcut în sem.I din anul 2010.

Pentru stabilirea profitului impozabil s-a avut în vedere adaosul comercial practicat de societate pentru livrările în regim en-gross de motorină pe anul 2009 în procent de 10,67% și pe sem.I din anul 2010 în procent de 10,69% stabilit pe baza datelor din documentele de livrare în regim en-gross de motorină pe anul 2009, pe baza datelor din documentele de livrare în regim cu amănuntul de motorină întocmite pe sem.I din anul 2010, precum și prin nota de fundamentare pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere încheiată în baza prevederilor OPANAF nr. 3389 / 2011.

Astfel organele de control estimează venituri suplimentare totale impozabile în sumă de ... lei (... lei + ...*10,67% adaos comercial) pentru anul 2009 și ... lei (... lei*10,69% adaos comercial) pentru sem.I din anul 2010, potrivit art.11 alin.(1) și art. 17 și art.19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În consecință, în urma constatărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar și reducere de pierdere fiscală, după cum urmează:

- pentru anul 2007 au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de ... lei, pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.
- pentru anul 2008 au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de ... lei (... +...), pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.
- pentru anul 2009 au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de ... lei (...+...+...+...+...), pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.

- pentru anul 2010 au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de ... lei (...; ...), pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.
- pentru anul 2011 au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de ..., pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei.
- pentru anul 2012 au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de ... lei (...; ...; ...; ...; ...; ...), pentru care s-a redus pierderea fiscală cu suma de ... lei.
- pentru perioada ianuarie 2013 - septembrie 2013, au fost stabilite venituri suplimentare în sumă de ... lei (...; ...; ...; ...), pentru care s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei (la calculul impozitului s-a ținut cont de pierderea anterioară de ... lei și de veniturile impozabile stabilite de societate în sumă de ... lei).

Perioada	Profit impozabil suplimentar	Reducere pierdere	Impozit profit suplimentar
2007
2008
2009
2010
2011
2012	
01- 09.2013
Total

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar pe perioada ianuarie 2007 - sept. 2013 în sumă totală de ... lei, au calculat:

- majorări de întârziere în sumă totală de ... lei, potrivit art.120 alin.(1) din OG 92 / 2003, cu modificările și completările ulterioare. Majorările au fost calculate de la data de ...2008 până la ...2014 și sunt calculate;
- penalități de întârziere în sumă de ... lei (... lei*15%) reprezentând penalități de întârziere în cotă de 15 % la debitul stabilit suplimentar și neachitat de peste 90 de zile.

II.2. Referitor la TVA

II.2.1. Referitor la TVA deductibilă;

1. Societatea înregistrează nejustificat TVA deductibilă aferentă combustibilului folosit pentru autoturismele ... și ... în sumă de ... lei (... *19%) pe anul 2008, în sumă de ... lei (... +...*19%) pe anul 2009, din care suma de ...

lei, reprezintă cheltuieli cu combustibilul la cele 2 autoturisme care au fost luate în calcul ca și cheltuieli nedeductibile de către societate, iar TVA aferentă a fost lăsată ca și deductibilă fiscal de societate, fapt pentru care s-a stabilit de către organele de control o TVA nedeductibilă în sumă de ... lei, iar suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu combustibilul, fără a se justifica prin foi de parcurs sau alte documente justificative precum că autoturismele au fost folosite în interesul societății. (cheltuiala în sumă de ... lei a fost tratată și la Cap. impozit pe profit).

În anul 2011 cheltuielile cu combustibilul la cele 2 autoturisme în sumă de ... lei au fost luate în calcul ca și cheltuieli nedeductibile, iar TVA aferentă a fost lăsată ca și deductibilă fiscal, fapt pentru care s-a stabilit o TVA nedeductibilă în sumă de ... lei, de către organele de control.

Pentru anul 2012 societatea înregistrează TVA deductibilă în sumă de ... lei și pentru perioada ianuarie - septembrie 2013, TVA deductibilă în sumă de ... lei reprezentând TVA aferentă achizițiilor cu combustibilul pentru cele două autobasculante, în sumă de ... lei, respectiv ... lei, fără a se face dovada prin foi de parcurs sau alte documente justificative precum că acestea sunt utilizate în scopul activității desfășurate, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Pentru explicații suplimentare s-a solicitat dl. ... în calitate de administrator, o notă explicativă prin care se menționează că nu are foi de parcurs.

2. În anul 2012, societatea înregistrează la TVA, în mod nejustificat suma de ... lei, reprezentând TVA aferentă unor reparații autoturism în procent de 50% (... lei x 24%), precum și TVA aferentă consumului de combustibil pentru cele două autoturisme în sumă de ... lei (...x24%), fără a se limita dreptul de deducere a TVA în procent de 50%, ca urmare nedovedirii prin foi de parcurs sau alte documente, precum că este utilizat în scopul activității economice, încălcându-se prevederile art.145¹ alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală au menționat că suma de ... lei a fost cuprinsă de societate la cheltuieli nedeductibile fiscal, fără să cuprindă și TVA aferentă.

3. În luna iulie 2010, SC X SRL ... face achiziții de anvelope pentru autoturisme, de la furnizorul declarat inactiv SC D... P... SRL ..., jud. ..., cod fiscal ..., în baza facturii nr..../...2010, (existentă în copie pe fax fără original), cuprinzând la TVA deductibilă suma de ... lei. Furnizorul este declarat inactiv în data de 21.07.2010, potrivit OPANAF nr. 2130 / 02.07.2010.

Potrivit art.11 alin.(1²) din din legea 571/2003 în vigoare la data respectivă, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Astfel TVA aferentă achizițiilor efectuate de la SC D... P... SRL ..., jud. ..., în sumă de ... lei nu este deductibilă fiscal potrivit prevederilor art.11 alin.(1²) și art.146 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 în vigoare la data respectivă.

4. În luna aprilie 2010, SC X SRL ... înregistrează în evidența contabilă în contul 409 (furnizori-debitori) avansuri în sumă de ... lei și la TVA deductibilă suma de ... lei, prin factura nr.../...2010 emisă de SC Z... C... SRL ..., jud. ..., cod fiscal Pe factura se consemnează motorină euro 5 și mai este consemnat avans scris cu pixul.

SC Z... C... SRL ..., jud. ..., a făcut obiectul unei verificări efectuate de Garda Financiară ..., în urma căreia prin adresa nr. .../...2013, înregistrată la Garda Financiară ... sub. nr. .../...2013, se menționează faptul că societatea nu mai desfășoară activitate la sediul declarat de la sfârșitul lunii februarie 2010, nu a depus nici o declarație sau decont privind impozitele și taxele datorate bugetului de stat, se sustrage de la efectuarea verificărilor financiar- contabile, fapt pentru care s-a întocmit și sesizare penală în acest sens.

Aspectul respectiv a fost verificat și de către Garda Financiară ..., în urma căreia prin Procesul Verbal nr.../...2013 se menționează că, marfa nu a fost livrată și ca operațiunea menționată în factură este fictivă, iar prin înregistrarea în contabilitate s-a diminuat TVA de plată cu suma de ... lei. Potrivit notei explicative luate de către Garda Financiară ..., administratorul societății consemnează că: *“factura a fost adusă de un delegat al furnizorului solicitând să plătească 50% din valoare până vine marfa, sumă care nu a fost achitată pe motivul nesusirii mărfii, fapt pentru care recepția s-a făcut pe contul de avans.”*

Deci în urma verificării Garda Financiară ... constată că, marfa nu a fost livrată, iar pentru că factura este fictivă s-a stabilit că, TVA în sumă de ... lei nu este deductibilă fiscal.

Din verificarea efectuată de organele fiscale, se constată că societatea face operațiunea de regularizare a TVA, evidențind la rândul de regularizări a decontului din luna noiembrie 2012, la TVA colectată suma de ... lei.

Din datele prezentate rezultă că societatea înregistrează o TVA deductibilă pentru o factură de avans emisă de către furnizorul SC Z... C... SRL ..., fără să îndeplinească condițiile de exercitare a dreptului de deducere potrivit art.146 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și fără ca factura să dețină informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(19) lit.c) din Legea 571/2003.

SC X SRL ..., evidențiază TVA deductibilă pentru avansuri care nu sunt achitate către furnizorul debitor.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.146 alin.(1), art.155 alin.(5) actualmente alin.(19) lit.c), art.155 alin.(5) lit.d) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, menționând că societatea înregistrează TVA deductibilă pentru facturi de avans emise de furnizor, fără ca

plata în avans să fie efectuată, respectiv încasată de furnizor debitor, fapt pentru care nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Pentru perioadele de la înregistrarea TVA deductibilă pentru avansuri și până la stornarea operațiunilor nu s-a luat în calcul deductibilitatea TVA.

5. În luna octombrie și noiembrie 2009, SC X SRL ... face achiziții de utilaje, respectiv un excavator și un buldoexcavator de la furnizorul SC L... E... SRL ... potrivit facturilor nr..../...2009, în valoare de ... lei, din care TVA ... lei și nr..../...2009, în valoare de ... lei, din care TVA ... lei, utilaje care la data controlului nu există faptic și nici nu este calculată amortizare fiscală.

Aspectul respectiv a fost verificat și de către Garda Financiară ..., în urma căreia prin Procesul Verbal nr..../...2013 se menționează că, operațiunile menționate în facturile de achiziție sunt operațiuni fictive, precum și și notele de recepție .../...2009 și .../...2009, iar prin înregistrarea în contabilitate s-a diminuat TVA de plată cu suma de ... lei.

În timpul controlului societatea prezintă o listă de inventariere în care se consemnează că utilajele se află în locația furnizorului SC L... E... SRL ..., fără ca societatea să poată justifica faptic, că utilajele sunt existente în gestiunea societății de mai sus, și fără a se face dovada cu liste de inventariere întocmite pentru custode potrivit pct.19 din OMFP 2861/2009, precum că există aceste utilaje în gestiunea societății custodelui. Nu se face dovada documentelor de predare primire, contract custodie, avize de însoțire a mărfii, etc.

S-a luat notă explicativă administratorului societății în care acesta consemnează că: *“utilajele au fost defecte și au fost ridicate de către furnizor pentru reparație, după care utilajele nu au mai fost aduse și nici nu a mai dat de furnizorul respectiv”*.

Analizând baza de date din cadrul ANAF se constată că achiziția utilajelor s-a făcut de la un furnizor declarat inactiv din 11.06.2009 prin Decizia OPANAF nr. 1167/29.05.2009, având și anulată înregistrarea în scopuri de TVA începând cu data de 01.07.2009.

Față de cele prezentate rezultă că TVA aferentă achizițiilor efectuate de la SC L... E... SRL ..., în sumă de ... lei pe luna octombrie 2009 și în sumă de ... lei pe luna noiembrie 2009, nu este deductibilă fiscal, potrivit prevederilor art.11 alin.(12) și art.153 alin.(8) în vigoare la data respectivă, actualmente alin.(9) din Legea nr. 571 / 2003, cu modificările și completările ulterioare.

În luna septembrie 2012, SC X SRL ... face achiziția unui container dus, de la furnizorul SC C... T... SRL ..., cod fiscal ..., în baza facturii nr..../...2012 a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată în data de 31.07.2012, cuprinzând la TVA deductibilă suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.11 alin.(1⁴) din Legea nr. 571/2003, astfel că TVA aferentă achizițiilor efectuate de la SC C...

T... SRL ..., în sumă de ... lei nu este deductibilă fiscal potrivit prevederilor art.11 alin.(14) și art.153 alin.(9) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

7. În perioada anului 2008 și 2009, SC X SRL ... evidențiază și declară TVA deductibilă în sumă de ... lei și în sumă de ... lei pe sem.I 2010 ca urmare a unor achiziții de motorină de la furnizorii SC U... T... SRL ... CUI ..., în valoare de ... lei fără TVA, SC H... I... C... CUI ..., în valoare de ... lei fără TVA, SC D P ... CUI ..., în valoare de ... lei fără TVA și T... C... SRL ..., CUI ..., în valoare de ... lei fără TVA, în condițiile în care documentele justificative de achiziție, respectiv facturile emise de furnizori, pentru motorină livrată, nu dețin toate elementele obligatorii privind conținutul de informații sau dețin date inexacte cu privire la mijlocul cu care s-a efectuat transportul, pe care trebuie să le cuprindă documentele de livrare întocmite de către furnizorii de bunuri, conform art.155 alin.(5) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data tranzacțiilor, actualmente art.155 alin.(19), art 80, alin.(6) din OG 92/2003 și art.1 și 4 din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar contabile.

Facturile emise de furnizorii respectivi au înscris informațiile cu privire la mijloacele de transport a motorinei ca fiind de tipul autoturisme lor, sau numere de înmatriculare care nu există în aplicația Evidența autovehiculelor (EVA). Aspectele sunt consemnate pe larg la cap. Constatări la impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală au mai menționat ca facturile emise de furnizorul SC H... I... C... , cu nr..../...2009, .../...2009, .../...2009, au consemnat la beneficiar codul de TVA nr. ... față de codul societății ..., iar facturile emise de furnizorul SC D P ..., cu nr. .../...2009, nr. .../...2009, au consemnat la beneficiar codul de TVA nr. ... față de codul societății

Facturile emise de SC U... T... SRL ..., SC D P ... și T... C... SRL ..., nu menționează la expediție, nici datele la care au fost livrate mărfurile.

Organele de inspecție fiscală au invocat prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a), art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art.1 și 4 din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, precum și prevederile art.6 și art.14 alin.(2) din OG 92/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că documentele de însoțire respectiv facturile emise nu dețin toate elementele obligatorii privind conținutul de informații sau dețin date inexacte cu privire la mijlocul cu care s-a efectuat transportul, organele fiscale au procedat la reîncadrarea tranzacțiilor efectuate, potrivit prevederilor art.11

alin.(1) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data respectivă.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că mijloacele de transport consemnate în facturile fiscale sunt de natura autoturismelor, sau sunt numere de înmatriculare inexistente, iar pe facturi nu este consemnată data la care a avut loc livrarea mărfii sau codul fiscal al beneficiarului este eronat, ceea ce rezultă că, facturile nu dețin toate elementele obligatorii privind conținutul de informații pe care trebuie să le cuprindă documentele de livrare întocmite de către furnizorul de bunuri, conform art.155 alin.(5) lit.c), actualmente art.155 alin.(19) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data tranzacțiilor, facturile respective, nu îndeplinesc condițiile de exercitare a dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art.1 și 4 din OMFP nr. 2226/2006, pct.72 alin. (3) lit. c), cap.VI din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare, fapt judecat și prin DECIZIA nr. V din 15 ianuarie 2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite, cu privire la aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) lit.f) și ale art.145 alin.(8) lit.a) și b), prin care se decide că: *“Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA”*

Totodată potrivit art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare la stabilirea taxei deductibile, organele fiscale nu au luat în considerare achizițiile efectuate în perioada respectivă.

Astfel se reduce TVA deductibilă cu suma de ... lei pentru anul 2008 și în sumă de ... lei pe sem. I 2010, ca urmare a neîndeplinirii condițiilor de deductibilitate arătate mai sus.

8. SC X SRL ... înregistrează în evidența contabilă în contul 409 (furnizori debitori) evidențiind TVA deductibilă pentru avansuri care nu sunt achitate către furnizori - debitori, fără să îndeplinească condițiile de exercitare a dreptului de deducere potrivit art.146 alin.(1) din Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare și fără ca factura să conțină informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) lit.c) în vigoare la data respectivă și art.155 alin.(5) lit.d) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, după care operațiunile respective sunt stornate pe baza facturilor emise de furnizori - debitori, după cum urmează:

- în luna decembrie 2007 se înregistrează o factură de avans emisă de SC U...D... S... SRL ... CUI ..., cu nr. .../...2007, înregistrându-se o TVA deductibilă în sumă

de ... lei, după care în data de 21.01.2008 se stornează operațiunea prin factura nr..../...2008 emisă de furnizor, operațiune stornată după 21 de zile, fiind cuprinsă în decontul de TVA din luna ianuarie 2008.

- în luna iulie 2008 se înregistrează o factură de avans emisă de SC U... T... SRL ... CUI ..., cu nr. .../...2008, înregistrându-se o TVA deductibilă în sumă de ... lei, după care în data de 02.08.2008 se stornează operațiunea prin factura nr..../...2008 emisă de furnizor, operațiune stornată după 5 zile, fiind cuprinsă în decontul de TVA din luna august 2008. Pe factura emisă se menționează motorină euro 5, pentru care s-a luat notă explicativă administratorului societății, în care acesta menționează că: “agentul de vanzare al furnizorului a adus factura, urmând ca marfa să sosească în cursul zilei respective, marfa nemaiajungând, a fost trecută factura la contul de avans.

- în luna august 2008 se înregistrează o factură de avans emisă de SC I... M... SRL ... CUI ..., cu nr. .../...2008, înregistrându-se o TVA deductibilă în sumă de ... lei, după care în data de 04.10.2008 se stornează operațiunea prin factura nr. .../...2008 emisă de furnizor, operațiune stornată după 36 de zile, fiind cuprinsă în decontul de TVA din luna octombrie 2008.

- în luna octombrie 2008 se înregistrează o factură de avans emisă de SC I... M... SRL ... CUI ..., cu nr. .../...2008, înregistrându-se o TVA deductibilă în sumă de ... lei, după care în data de 05.11.2008 se stornează operațiunea prin factura nr. .../...2008 emisă de furnizor, operațiune stornată după 12 zile, fiind cuprinsă în decontul de TVA din luna noiembrie 2008. (anexa nr. 2)

- în luna noiembrie 2008 se înregistrează o factură de avans emisă de SC M... T... I... SRL ... CUI ..., cu nr. .../...2008, înregistrându-se o TVA deductibilă în sumă de ... lei, după care în data de 31.01.2009 se stornează operațiunea prin factura nr. .../...2009 emisă de furnizor, operațiune stornată după 62 zile, fiind cuprinsă în decontul de TVA din luna ianuarie 2009.

- în luna mai și august 2009 se înregistrează facturile de avans emise de SC D... P... SRL ... CUI ..., cu nr. .../...2009 și nr. .../...2009, înregistrându-se o TVA deductibilă în sumă de ... lei și respectiv în sumă de ... lei, după care în data de 20.09.2009 se stornează prima operațiune prin factura nr. .../...2009 și prin factura nr. .../...2009, emise de furnizor, operațiuni cuprinse în decontul de TVA din luna septembrie 2009.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că pentru perioadele de la înregistrarea TVA deductibilă pentru avansuri și până la stornarea operațiunilor, nu s-a luat în calcul deductibilitatea TVA.

II.2.1. Referitor la TVA colectată;

1. Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că așa cum au arătat și la cap. referitor la impozitul pe profit, SC X SRL ..., deține la data de 31.12.2012, în soldul contului 371 (mărfuri) mărfuri în valoare de ... lei, din care

... lei reprezintă combustibil tip motorină depozitată la societățile SC D P ... și SC H... I... C... , societăți declarate inactiv din 30.05.2011 și 01.11.2010, ultima fiind radiată în 30.05.2013.

Cele două societăți au făcut obiectul unor verificări efectuate de către Garda Financiară ..., în urma căreia, prin adresa nr. .../...2013, înregistrată la Garda Financiară ... sub nr. .../...2013, se menționează faptul că sediile sociale nu mai există la adresele respective, contractele fiind expirate.

La inventarierea efectuată pe anul 2013, societatea deține pe sold aceeași suma de ... lei, fără ca societatea să poată justifica faptul, ca mărfurile sunt existente în gestiunea societăților de mai sus, și fără a se face dovada cu liste de inventariere întocmite de custode potrivit pct.19 din OMFP 286/2009, precum că există aceste mărfuri în gestiunea societății custodelui.

Astfel controlul constată că mărfurile evidențiate în gestiunea societății în sumă de ... lei, nu există faptic în gestiunea societății și nici a societăților declarate inactive, ceea ce rezultă că, combustibilul a fost valorificat fără a se evidenția și declara veniturile impozabile.

În acest sens organele de control stabilesc prin estimare veniturile impozabile, nedeclarate și neevidențiate în contabilitatea societății, prin reîncadrarea tranzacțiilor efectuate, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr. 571 / 2003 cu modificările și completările ulterioare, precum și art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003, republicată.

Pentru stabilirea bazei impozabile s-a avut în vedere adaosul comercial mediu practicat de societate pe anul 2012, precum și nota de fundamentare pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere încheiată în baza prevederilor OPANAF nr. 3389/2011.

Astfel, organele de control estimează o TVA colectată în sumă de ... (...*24%) lei, potrivit art.11 alin.(1) și art. 134.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

2. De asemenea, așa cum au aratat și la capitolul impozit pe profit, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că SC X SRL ..., face achiziții de motorină în data de 31.01.2009, de la furnizorii SC H... I... C... CUI ... , în valoare de ... lei inclusiv TVA, în data de 18.09.2009 face o achiziție de motorină de la furnizorul SC D P ... CUI ..., în valoare de ... lei inclusiv TVA, iar în data de 24.03.2009 face o achiziție de motorină de la furnizorul A... D... SRL sat ..., jud. ... în valoare de ... lei, inclusiv TVA, potrivit facturilor fiscale nr. .../...2009, nr. ... / ...2009 și nr. ... /...2009, marfa intrată în gestiunea societății prin contul 371.10 (mărfuri în depozit), după care prin facturile nr..../...2009, nr..../...2010 și nr.... /...2009, se stornează mărfurile achiziționate fără a se face dovada mijloacelor de transport cu care să fie efectuată returnarea către furnizor a combustibilului în cantitate de ... litri, ... litri și ... litri.

Având în vedere informațiile și probele prezentate, rezultă faptul că bunurile achiziționate în valoare de ... lei achiziționate în luna ianuarie 2009, cele achiziționate în luna septembrie 2009 în sumă de ... lei și cele achiziționate în luna martie 2009 în sumă de ... lei fără TVA, au fost valorificate fără a se evidenția și declara baza impozabilă a TVA colectată.

În acest sens organele de control stabilesc prin estimare baza impozabilă a TVA colectată, nedeclarată și neevidențiată în contabilitatea societății, prin reîncadrarea tranzacțiilor efectuate pentru aspectele prezentate, potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea 571/2003 și art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că nu pot fi cunoscute perioadele în care au fost valorificate bunurile achiziționate și neînregistrate în gestiunea societății, organele de control au stabilit și estimat că veniturile sunt impozabile pentru tranzacțiile efectuate cu A... D... SRL sat ..., jud. ... și SC H... I... C... , la data de 31.12.2009, iar pentru tranzacția efectuată cu SC D P ... sunt impozabile la data de 30.06.2010, având în vedere că stornarea s-a făcut în sem.I din anul 2010.

Pentru stabilirea bazei impozabile, s-a avut în vedere adaosul comercial practicat de societate pentru livrările în regim engros de motorină pe anul 2009 și pe sem.I din anul 2010, stabilit pe baza datelor din documentele de livrare pe anul 2009 și pe cele întocmite pe sem.I din anul 2010, precum și prin nota de fundamentare pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere încheiată în baza prevederilor OPANAF nr. 3389/2011, stabilindu-se o baza impozabilă suplimentară de ... lei pentru anul 2009 și ... lei pentru sem.I din anul 2010.

Astfel organele de control estimează o TVA colectată în sumă de ... (... *19%) lei pentru anul 2009 și ... (...*19%) lei pentru luna iunie 2010, potrivit art.11 alin.(1) și art. 134.1 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au analizat Conturile 409, 419, 461, 462, 473, 455 și 4428

Conform soldurilor înscrise în bilanțul de verificare aferentă lunii septembrie 2013, situația acestor conturi se prezintă astfel:

- cont 542 - sold ... lei, reprezintă avansuri spre decontare către ..., suma nefiind purtătoare de TVA.

- cont 471 - sold ... lei reprezintă sume acordate furnizorilor debitori A... SRL, suma nefiind purtătoare de TVA.

-cont 4428 - sold în sumă totală de ... lei reprezentând TVA neexigibilă aferentă facturilor emise și neachitate furnizorilor cu TVA la încasare, respectiv de la clienți: SC T... SA în sumă de ... lei; SC ... SRL în sumă de ... lei; și furnizor: SC ... SRL în sumă de ... lei;

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că TVA neexigibilă în sumă de ... lei este deductibilă, fiind în conformitate cu prevederile art.145

alin.(2)-(4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conturile 409,419,461,462,473 - nu dețin solduri.

Din analiza rulajelor și a soldurilor conturilor mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că nu au influență asupra TVA pe perioada verificată.

În consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară în sumă totală de ... lei, astfel:

TVA nedeductibilă stabilită suplimentar	... lei
TVA colectată stabilită suplimentar	... lei
Total TVA suplimentară	... lei

De asemenea, organele de inspecție fiscală, pentru nevirarea la termen a TVA stabilită suplimentar, pe perioada ianuarie 2008 - sept. 2013, în sumă totală de ... lei, au calculat:

- majorări de întârziere în sumă totală de ... lei, potrivit art.120 alin.(1) din OG nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare. Majorările de întârziere au fost calculate de la data de ...2008 până la data de ...2014.

- penalități de întârziere în sumă de ... lei (... lei*15%) reprezentând penalități de întârziere în cota de 15 % la debitul stabilit suplimentar și neachitat de peste 90 de zile, conform art.120¹ alin.(1) din OG nr.92/2003, cu modificările și completările ulterioare.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014 asupra contestației depusă de SC X SRL, cu sediul în ..., str. ..., nr. ..., jud. ..., C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., reprezentată de dl. ..., în calitate de administrator, prin avocat ..., cu sediul procesual ales în ..., ..., nr. ..., ap. ..., jud.

SC X SRL, reprezentată prin cabinet de avocat ..., a formulat contestația împotriva:

- Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
... lei – penalități de întârziere aferente TVA.
- Procesului verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală.

III.1. Referitor la contestația împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și care vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța pe fondul cauzei, în condițiile în care soluționarea cauzei depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți, respectiv până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile pe latura penală.

Inspecția Fiscală din cadrul AJFP ..., prin referatul privind propunerile de soluționare a contestației, face mențiunea că unele aspecte verificate pot fi de natură penală, iar pentru un prejudiciu în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, precum și accesoriile aferente în sumă de ... lei, a fost întocmită Sesizarea penală nr. ... / ...2014.

În speță, procesul verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală a stat la baza plângerii penale nr. ... / ...2014 formulată împotriva SC X SRL din ..., urmând a fi valorificat prin finalizarea cercetării penale.

Prin procesul verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, organele de inspecție fiscale au consemnat drept consecință prejudicierea bugetului de stat cu suma totală de ... lei din care:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de ... lei;
- TVA stabilită suplimentar de ... lei,

iar pentru neachitarea la termen a impozitului pe profit în sumă de ... lei și a TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei, au menționat faptul că au fost calculate accesorii constând în majorări și penalități de întârziere în sumă totală de ... lei până la data ...2014.

Prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție

Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, au stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

În drept, art. 213 alin.(5) și art.214 din OG nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“ART. 213 Soluționarea contestației

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.

ART. 214 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

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

(3) Procedură 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.

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

Referitor la aspectele menționate mai sus, având în vedere că:

- prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 a fost stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei – penalități de întârziere aferente TVA.

- prin Procesul verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, care a stat la baza plângerii penale nr. ... / ...2014 formulată împotriva SC X SRL din ..., organele de inspecție fiscale au consemnat drept consecință prejudicierea bugetului de stat cu suma totală de ... lei din care:

- impozit pe profit stabilit suplimentar de ... lei;

- TVA stabilită suplimentar de ... lei,

- accesorii aferente în sumă totală de ... lei,

organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța doar pe o parte din debite și accesorii aferente întrucât:

- nu se poate defalca cuantumul debitelor și accesoriile aferente acestor debite (fiind vorba de influențele sumelor și a perioadelor asupra modului de calcul pe cumulat pentru impozitul pe profit, diminuarea pierderii, TVA și accesorii aferente);

- organele administrative (organul de soluționare a contestației nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale de către organele de cercetare penală asupra aspectelor din plângerea penală, cu influență directă asupra modului de stabilire a obligațiilor la bugetul de stat.

Astfel, prioritatea de soluționare în speță o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptei, ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale.

Ori în momentul în care instanța se va pronunța asupra caracterului infracțional al faptei și va stabili persoana vinovată, acest lucru va atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate, în virtutea faptei infracționale, de către persoanele vinovate.

În consecință, soluționarea cauzei privind contestația împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 prin care a fost stabilit în sarcina petentei suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

depinde de existența sau inexistența unui drept ce face obiectul unei alte judecăți.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, motiv pentru care va suspenda soluționarea contestației formulată de SC X SRL din ... împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală,

emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:
... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
... lei – majorări de întârziere aferente TVA;
... lei – penalități de întârziere aferente TVA,
până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

III.2 Referitor la capătul de cerere privind contestația formulată împotriva Procesului verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara – Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța asupra contestației, în condițiile în care Procesul verbal nr. ... / ...2014 nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din Codul de procedură fiscală.

În fapt, din cuprinsul contestației rezultă că petenta contestă, pe lângă actul administrativ fiscal, respectiv Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală și Procesul-verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală.

Procesul-verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, a stat la baza formulării sesizare penală nr. ... / ...2014 care a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul

În drept, la art.85 – 88 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

(2) Dispozițiile alin. (1) sunt aplicabile și în cazurile în care impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat sunt scutite la plată conform reglementărilor legale, precum și în cazul unei rambursări de taxă pe valoarea adăugată.”

“ART. 86

Decizia de impunere

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

(2) Pentru creanțele administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului economiei și finanțelor se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 89.

(4) Declarația fiscală întocmită potrivit art. 82 alin. (2) este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

(5) În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

(6) Decizia de impunere și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii constituie și înștiințări de plată, de la data comunicării acestora, în condițiile în care se stabilesc sume de plată.

„ART. 87

Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.

ART. 88

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

a) deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;

b) deciziile referitoare la bazele de impunere;

c) deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;

d) *** Abrogată

e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”

De asemenea conform art.97 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“ART. 97 Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.

Aceste prevederi trebuie coroborate cu art.108 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„ART. 108 Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) organele de inspecție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului.”

Mai mult, trebuie avute în vedere și Instrucțiunile de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal", din anexa nr. 5.a și 5.b la O.M.F.P. nr. 1.304/2004 privind modelul și conținutul formularelor și documentelor utilizate în activitatea de inspecție fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“ANEXA 5.a

*1) Se va întocmi numai în cazul controlului inopinat, încrucișat și pentru constatarea unor situații faptice existente la un moment dat (art. 55). Nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere. Se anexează la Raportul de inspecție fiscală.

ANEXA 5.b - Instrucțiuni de completare și utilizare a formularului "Proces-verbal"

1. Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului (art. 55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.”

Astfel, se reține că procesul-verbal încheiat de organele de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere întrucât nu stabilește obligații de natură fiscală în sarcina contribuabilului și nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, prin care să se stabilească diferențe suplimentare, în plus sau în minus, față de obligațiile existente la momentul controlului.

Dimpotrivă, procesul-verbal are caracterul de act premergător, constatările sale urmând a fi valorificate, astfel:

- fie prin raportul de inspecție fiscală, iar în baza raportului urmând să se emită decizia de impunere;
- fie pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, procesul-verbal urmând să stea la baza plângerii penale înaintate organelor de cercetare penală.

Față de toate cele arătate mai sus, posibilitatea de contestare și de soluționare, conferită de art. 205, art.213 alin.(1) (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, este limitată astfel:

“ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

(3) *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

(4) *Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

(5) *În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

(6) *Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.*

ART. 213

Soluționarea contestației

(1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale*

invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Totodată pct.5.1, 5.3, 9.3 din O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

“ 5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

9. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 213 din Codul de procedură fiscală - Soluționarea contestației

9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.”

Titlul de creanță fiscală și act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina societății contestatoare.

În temeiul prevederilor legale mai sus invocate se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un act administrativ fiscal.

Astfel, se reține că procesul-verbal încheiat de organele de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal asimilat deciziilor de impunere întrucât nu stabilește obligații de natură fiscală în sarcina contribuabilului și nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, prin care să se stabilească diferențe suplimentare, în plus sau în minus, față de obligațiile existente la momentul controlului. Dimpotrivă, în speță, procesul-verbal a fost încheiat, pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

În speță, Procesul-verbal nr. ... / ...2014 încheiat de către AJFP ... – Inspecție Fiscală, a stat la baza formulării sesizare penală nr. ... / ...2014, care a fost transmisă către Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., urmând a fi valorificat prin finalizarea cercetării penale.

Prin urmare, procesul-verbal nr. ... / ...2014 care a stat la baza plângerii penale nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din Codul de procedură fiscală, contestația urmând a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat ..., împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de AJFP ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;

... lei – taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA;

... lei – penalități de întârziere aferente TVA,

până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv și irevocabil.

2. Respingerea contestației formulate de SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat ..., împotriva procesului-verbal nr. ... / ...2014, întrucât acesta nu este susceptibil de a fi contestat în conformitate cu prevederile titlului IX din O.G. Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ..., reprezentată prin cabinet de avocat ...;

- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...