



**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

Directia Generala Regionala a
Finantelor Publice – Timisoara
Serviciul Solutionare Contestatii 1



Directia Generală Regională
a Finantelor Publice - Timișoara

Str. Gheorghe Lazar nr. 9B
300081, Timisoara
Tel : +0256 221 541

DECIZIE NR. ____/.....
privind solutionarea contestatiei formulate de SC SRL,
inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TMR_DGR

Serviciul solutionare contestatii 1 din cadrul DGRFP Timisoara a fost sesizat de AJFP, prin adresa inregistrata la DGRFP Timisoara – Directia Generala de Solutionare - Serviciul solutionare contestatii 1 sub nr. TMR_DGR, a fost sesizat cu privire la contestatia formulata de SC SRL, CUI RO, inregistrata la ORC sub nr....., cu sediul social in Timisoara,, judetul, si domiciliul procedural ales la SCA, Timisoara,, judetul, imputernicit legal conform Imputernicirii avocatale nr., aflata la dosarul cauzei.

Contestatia a fost depusa la AJFP in data de sub numarul si a fost inregistrata la DGRFP Timisoara sub numarul

Actiunea in procedura prealabila a fost formulata impotriva urmatoarelor acte emise de catre Activitatea de Insectie Fiscala din cadrul AJFP

- Raportul de inspectie fiscala F-TM
- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM

Asupra actiunii formulate de catre SC SRL s-a pronuntat DGRFP Timisoara, prin Serviciul Solutionare Contestatii, care la data de a emis Decizia nr./....., prin care s-a dispus suspendarea solutionarii cauzei pentru suma totala de lei, reprezentand:

- lei impozit profit;
- lei dobanzi/majorari de intarziere impozit profit;
- lei penalitati de intarziere impozit profit;
- lei TVA;
- lei dobanzi/majorari de intarziere TVA;

- lei penalitati de intarziere TVA.

Prin adresa inregistrata la DGRFP sub nr. TMR_DGR, Seviciul Juridic din cadrul AJFP a comunicat faptul ca prin Sentinta penala nr. pronuntata de Tribunalul - Sectia penala in Dosar nr. a fost solutionata definitiv latura penala a cauzei privind pe SC SRL si in acest sens au fost comunicate urmatoarele:

- Sentinta penala nr. pronuntata de TRIBUNALUL - Sectia penala in Dosar nr. prin care s-a decis respingerea ca nefondata a plangerii penale formulata de petenta DGRFP Timisoara - AJFP impotriva solutiilor Parchetului de pe langa Tribunalul date in dosarele nr. si nr. Prin sentinta in cauza, definitiva, au fost mentinute solutiile atacate ca fiind temeinice si legale;

- Ordonanta de respingere a plangerii din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosar nr.;

- Ordonanta de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosar nr.

Potrivit prevederilor art. 352 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala: „ *Dispozitiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea acestuia in vigoare; Procedurile de administrare incepute inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod ramân supuse legii vechi*”.

Având in vedere prevederile art. 352 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora: „(1) *Dispozitiile prezentului cod se aplica numai procedurilor de administrare incepute dupa intrarea acestuia in vigoare; (2) Procedurile de administrare incepute inainte de data intrarii in vigoare a prezentului cod ramân supuse legii vechi*”, contestatia se solutioneaza in baza normelor legale in vigoare la data când s-a nascut dreptul contestatarei la actiune.

Constatand ca motivul care a condus la suspendarea solutionarii cauzei a incetat, se va relua procedura administrativa, in conformitate cu prevederile art. 214 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare .

I. Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM si a Raportului de inspectie fiscala F-

TM emise de Directia Generala a Finantelor Publice

Societatea petenta considera netemeinica si nelegala decizia contestata motiv pentru care solicita admiterea contestatiei, anulara actului administrativ fiscal atacat si, pe cale de consecinta, exonerarea de la plata sumei de lei reprezentand:

- lei - impozit pe profit;
- lei - dobanzi si majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- lei - taxa pe valoare adaugata;
- lei - dobanzi si majorari de intarziere aferente TVA;
- lei - penalitati de intarziere aferente TVA.

In continutul contestatiei petenta a precizat ca la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare s-a retinut in mod eronat si nelegal faptul ca pentru marfa achizitionata din in valoare de USD - respectiv lei nu s-a facut dovada provenientei marfii si in acest caz s-a stabilit ca suma de lei reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

Fata de constatările organului de inspectie fiscala, societatea sustine ca cele retinute de inspectia fiscala nu sunt reale si in acest sens depune la dosarul contestatiei contractul si factura fiscala pentru marfa respectiva.

Prin urmare, in speta nu sunt aplicabile prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) potrivit carora „*cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării operatiunii sau intrării in gestiune*” nu sunt deductibile intrucat din documentele anexate rezulta ca a achizitionat marfa respectiva de la partenerul chinez si ulterior a fost livrata societatii SPA, potrivit facturii fiscale nr.

De asemenea, organul de inspectie fiscala a retinut eronat ca societatea a asigurat transportul marfii din vama si pana la depozit, dar nu au fost inregistrate in contabilitate cheltuielile privind transportul marfii.

Petenta sustine ca aceste cheltuieli nu au fost evidentiata in contabilitate deoarece transportul marfii, potrivit documentelor anexate, a fost asigurat de catre societatea SPA.

In perioada, s-a desfasurat la sediul social al societatii petente un control efectuat de comisarii Garzii Financiare - Sectia Judeteana

Din Procesul verbal nr. s-a retinut ca in contul 371- marfuri societatea avea inregistrat un stoc de marfa in valoare totala de lei, provenita conform facturilor nr. si nr. emise de

In vederea stabilirii corecte a situatiei de fapt, respectiv a corelarii stocului faptic cu stocul scriptic, comisarii Garzii Financiare nu au luat in calcul punctul de vedere al societatii, formulat prin reprezentant, potrivit caruia in speta este vorba de o eroare de inregistrare in contabilitate si au retinut intr-un mod total nejustificat si nefondat ca „ *marfa a fost valorificata de catre societate fara a fi facuta inregistrarea veniturilor obtinute in contabilitatea societatii*” estimand ca societatea a realizat venituri in valoare de lei si astfel s-a prejudiciat bugetul de stat cu suma de lei reprezentand TVA si impozit pe profit.

Aceste concluzii au fost preluate in mod neintemeiat si de catre organele de inspectie fiscala care au emis decizia de impunere contestata .

In baza acestui proces verbal au fost emise si urmatoarele masuri asiguratorii:

- Decizia de Instituire a masurilor asiguratorii nr.;
- Procesul verbal de sechestru asigurator nr. - Adresa de infiintare a popririi asupra conturilor deschise la Raiffesen Bank SA si Banca Italo- Romena.

Fata de constatările comisarilor Garzii Financiare, preluate in fapt si de organele de inspectie fiscala emitente ale deciziei atacate, petenta sustine ca situatia creata este urmarea unei erori de inregistrare in contabilitate.

Astfel, potrivit comenzii din data de (anexata prezentei contestatii), societatea a confirmat societatii achizitionarea unor produse a caror plata urma sa fie facuta astfel: 30% la confirmarea comenzii potrivit facturii de plata servicii si restul de 70% reprezentand plata marfuri urma sa se achite in momentul plecarii containerului.

Potrivit fisei contului 401, din aceasta comanda a fost achitata contravaloarea facturii nr. / - avans de 30%, in suma de euro, reprezentand plata servicii, restul de 70% reprezentand plata marfuri potrivit facturii nr. / nu a fost achitat, astfel ca aceste marfuri nu au mai fost livrate.

In ceea ce priveste eroarea contabila, aceasta consta in urmatoarele:

- contravaloarea facturii nr. / in suma de euro care a fost achitata a fost inregistrata din eroare in contul 371 - marfuri deoarece aceasta factura reprezinta plata servicii, fapt ce rezulta atat din factura cat si din confirmarea de comanda; contravaloarea facturii trebuia inregistrata, de fapt, in contul 628 - cheltuieli privind serviciile,

or prin inregistrarea eronata fost prejudiciata doar societatea si nu bugetul de stat;

- intrucat societatea nu a achitat contravaloarea facturii nr. /, iar aceste marfuri nu au fost livrate, inregistrarea corecta a acestei facturi trebuia sa fie facuta in contul 357- marfuri aflate la terti. Din fisa contului 401 rezulta ca nu s-a efectuat plata de euro, iar erorile de inregistrare in contabilitate sunt evidente cu atat mai mult cu cat nu exista dovezi ca s-ar fi facut receptia marfurilor. Mai mult decat atat, fiind vorba de marfa importata dintr-un stat extracomunitar marfa trebuia sa fie insotita de declaratii vamale, comisarii Garzii Financiare putand verifica daca a fost efectuata vamuirea acestor marfuri.

Impotriva masurilor asiguratorii dipuse ca urmare a controlului efectuat de Garda Financiara, s-a formulat contestatie la executare care a facut obiectul dosarului nr. aflat pe rol la Judecatoria Timisoara, contestatie ce a fost respinsa pe consideratul ca apararile tin de fondul cauzei.

In cauza a fost efectuata expertiza contabila, necontestata de parti, prin care expertul contabil Radu a constatat urmatoarele aspecte:

„din corespondenta comerciala pusa la dispozitia noastra, rezulta ca marfa nu a mai fost livrata datorita neplatii facturii / in suma de euro, ceea ce corespunde modului obisnuit de desfasurare o comertului cu Faptul ca factura respectiva nu a mai fost platita rezulta si din fisa contului furnizori (401) care prezinta un sold creditor avand semnificatia unei datorii neplatite fata de furnizorul din, concluzionandu-se ca “expedierea marfurilor din catre Europa nu a mai avut loc”.

De asemenea, prin raportul de expertiza se retine ca “organele de control nu au verificat daca inregistrările contabile au fost corecte si nu au facut, in actul de constatare nicio referire la acest fapt” precum si faptul ca “nu exista niciun document care sa probeze ca subscrisa as fi receptionat marfurile in discutie pe teritoriul Romaniei sau Italiei” .

Fata de cele precizate, societatea sustine ca in mod eronat s-a retinut prin decizia de impunere ca suma de lei reprezentand costul marfii constituie lipsa de inventar si este o cheltuiala nedeductibila fiscal, raportat la dispozitiile art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal.

Referitor la suma de lei, reprezentand penalitati datorate conform contractului incheiat cu partenerul chinez, aceasta reprezinta cheltuiala deductibila.

In mod nelegal organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceasta suma este nedeductibila, raportat la prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal potrivit carora “cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuării

operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor”, intrucat aceste prevederi nu isi au aplicabilitate in speta.

In Decizia de impunere se retine in mod eronat si nelegal ca suma de lei ce reprezinta contravaloarea facturii nr. emisa in baza Contractului pentru certificare nr. incheiat cu SC SRL reprezinta o cheltuiala nedeductibila raportat la prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) si m) din Cod fiscal.

Societatea sustine ca in mod superficial organul de inspectie fiscala a apreciat clauzele contractuale si, in acest sens, la dosarul contestatiei a fost anexat contractul, pentru stabilirea corecta a obiectului acestuia, respectiv activitatea de certificare si nu retinerile trunchiate al organelor de inspectie fiscala.

In vederea justificarii cheltuielilor inregistrate au fost anexate certificate emise de SC SRL pentru ca societatea sa poata desfasura obiectul de activitate potrivit actului constitutiv.

Prin urmare, prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) si m) din Codul fiscal nu se aplica in speta, intrucat cheltuielile sunt justificate si exista contracte incheiate.

In decizia de impunere contestata organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de lei reprezentand baza impozabila aferenta a 3 facturi emise de SC SRL este cheltuiala nedeductibila, raportat la prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

Societatea sustine ca acesta concluzie a organului de inspectie fiscala este eronata, textele legale invocate neaplicandu-se in cauza, deoarece asa cum s-a retinut chiar de catre organele fiscale, cheltuiala a fost justificata cu facturi si contract de prestari servicii.

Cheltuielile au fost efectuate in baza contractului de prestari servicii din avand ca obiect depozitare cereale, faptul ca in perioada verificata societatea nu a depozitat cereale sau produse agricole la baza respectiva nu are relevanta intrucat acest depozit a fost contractat in vederea realizarii operatiunii de import, activitate prevazuta in actul constitutiv al societatii.

Prin Decizia de impunere contestata, organul de inspectie fiscala a stabilit ca suma de lei reprezentand echivalentul a to floarea soarelui reprezinta minus de inventar.

Fata de constatarile organului de inspectie fiscala petenta sustine ca pentru cantitatea de tone floarea soarelui a prezentat Contractul de depozit incheiat cu societatea SPA cu sediul in prin care justifica faptul ca stocul de floarea soarelui se afla depozitat la sediul acestei societati.

Fiind un contract de comodat, nu a fost necesara inregistrarea acestuia la organele fiscale din Romania sau, organul de inspectie fiscala nu a solicitat informatii despre acest contract societatii SPA, doar organelor fiscale italiene.

In fapt, aceasta marfa a fost declarata (la dosarul contestatiei a fost depus documentul de declarare) si livrata catre societatea SPA ca si ingrasamant, ca urmare a deteriorarii marfii.

Prin urmare, este neintemeiata concluzia organelor de inspectie fiscala potrivit careia „nu se poate face dovada ca marfa vanduta in luna februarie 2013 este aceeaasi cu marfa achizitionata de la SC SRL nereprezentand un document din care sa rezulte cum s-a facut declararea”, in conditiile in care acest document exista, astfel ca stocul de to floarea soarelui nu reprezinta minus de inventar, suma de lei reprezentand costul de achizitie al marfii.

In ceea ce priveste TVA suplimentara, motivatiile sunt aceleasi ca si la capitolul privind cheltuielile nedeductibile, cu precizarea ca pentru cheltuielile nedeductibile stabilite de organul de inspectie fiscala in suma de lei s-a recalculat eronat si TVA nedeductibila in suma de lei si s-a indicat drept temei legal art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, care este abrogat.

In decizia de impunere, in mod neintemeiat, organul de inspectie fiscala sustine ca nu a fost prezentat contractul aferent tranzactiei derulate cu SC SRL, dar acest contract nu a fost solicitat de organele fiscale, prin urmare a fost depus la dosarul contestatiei.

Referitor la serviciile prestate de SC SRL, acestea reprezinta contravaloare “*drept de acces utilitati*”, situatie in care nu au fost necesare devize, raport de activitate, etc., asa cum in mod eronat au apreciat organele de inspectie fiscala.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM 432/23.08.20, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse in Raportul de inspectie fiscala nr. F-TM si contestate de societate, astfel:

Referitor la impozit pe profit

Societatea a prezentat organului de inspectie fiscala declaratia vamala de import nr. emisa pe numele societatii SPA cu sediul in in baza careia s-au achizitionat ingrasaminte chimice din in valoare de USD- respectiv lei.

Pentru aceasta marfa SC SRL a emis factura nr. catre societatea SPA in valoare de USD, echivalentul a

lei, contravaloarea facturii fiind declarata de SC SRL ca si livrare intracomunitara in declaratia 390.

Organul de inspectie fiscala a solicitat autoritati fiscale italiene date referitoare la aceasta tranzactie, din raspunsul primit rezultand faptul ca marfa a sosit in, a fost ridicata de societatea SPA care a achitat taxele vamale si TVA, transportul din vama pana la depozit fiind asigurat de SC SRL si o societate din

Societatea supusa inspectiei fiscale nu a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu transportul marfii.

Potrivit prevederilor Regimului vamal, aceasta metoda este utilizata de un operator cu scopul de a obtine scutirea de la plata TVA atunci cand marfurile importate din tari din afara UE urmeaza a fi transportate catre un al doilea stat membru.

Din documentele prezentate si din raspunsul dat de autoritatea fiscala italiana, se retine ca proprietarul marfii nu este SC SRL, marfa fiind proprietatea societatii SPA in proprietatea careia a si ramas, prin urmare societatea verificata nu a facut dovada provenientei marfii, astfel ca suma de lei reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal, in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

Societatea a prezentat factura proforma nr. respectiv factura (invoice) nr. reprezentand achizitii ingrasaminte din in valoare de EUR, respectiv lei (NC 371 =401 lei); pentru aceasta factura societatea nu a prezentat contractul incheiat cu furnizorul si nu detine declaratia vamala de import.

Reprezentantul societatii a declarat ca marfa nu a fost livrata de furnizorul extern, factura reprezinta in fapt avans pentru marfa ce urma sa fie livrata.

De asemenea, societatea a prezentat factura nr. reprezentand servicii si costuri legate de marfa care a facut obiectul facturii nr. in valoare de euro echivalentul a lei si care a fost inregistrata in contul 371.

Contravaloarea facturii a fost achitata in data de, conform extrasului de cont emis de Banca-....., finantarea fiind asigurata de societatea SPA cu sediul in

In data de, comisari ai Garzii Financiare au efectuat un control la SC SRL si au solicitat reprezentantului societatii sa prezinte marfa care era inregistrata in contul 371 pentru a efectua inventarierea acesteia.

Intrucat reprezentantul societatii nu a putut prezenta stocul faptic al marfii, au concluzionat ca marfa a fost valorificata de societate fara a se efectua inregistrarea in evidenta contabila.

Comisarii Garzii Financiare au calculat implicatiile fiscale ca urmare a inexistentei faptice a stocului, respectiv impozit pe profit in suma de lei si TVA in suma de lei si au intocmit sesizare penala pentru prejudiciul in valoare de lei.

La data inspectiei fiscale societatea nu a prezentat alte documente sau informatii referitoare la acest aspect .

In conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal: „ *Nu sunt deductibile cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor Titlului VI* „.

In baza acestor prevederi, suma de lei reprezentand contravaloarea marfii lipsa la inventar, a fost stabilita ca si cheltuiala nedeductibila fiscal. In luna martie, prin articolul contabil 6581= 401, societatea a inregistrat pe cheltuieli deductibile suma de lei din factura nr. reprezentand penalitati aferente invoice nr. prin care s-au achizitionat ingrasaminte din, in valoare de euro.

Aceasta marfa a facut obiectul controlului efectuat de Garda Financiara in urma caruia s-a constatat ca stocul de marfa nu a existat in anul 2009.

Prin urmare, cheltuiala cu marfa, in suma de lei, este nedeductibila fiscal in baza prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal. In trim. I 2010, societatea a realizat un profit impozabil in suma de lei pentru care a calculat impozitul datorat ca fiind in suma de lei fata de lei cat era corect.

In baza contractului nr. incheiat cu SC SRL din judetul, societatea a inregistrat ca si cheltuieli deductibile suma de lei din factura nr. (valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei).

Obiectului contractului il reprezinta activitati necesare derularii importurilor din tari care nu apartin UE si vanzarea produselor vrac/preambalate, dar in perioada verificata societatea nu a desfasurat astfel de activitati, deci nu se justifica cheltuielile inregistrate, prin urmare suma de lei reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) si lit. m) din Codul fiscal.

In perioada supusa inspectiei fiscale, SC SRL a inregistrat cheltuieli privind prestari servicii din facturi emise de SC SRL cu sediul in judetul astfel:

- factura nr. in valoare de lei, din care baza impozabila in suma de lei;
- factura nr. in valoare de lei, din care baza impozabila in suma de lei;
- factura nr. in valoare de lei, din care baza impozabila in suma de lei.

Prestarile de servicii au la baza contractul de prestari de servicii din data de care are ca obiect depozitarea de cereale si produse agricole la baza de receptie din judetul pe o suprafata de mp.

Din verificarea documentelor contabile, s-a constatat ca in toata perioada supusa inspectiei fiscale societatea nu a depozitat cereale sau alte produse agricole la aceasta baza, astfel ca nu se justifica aceasta cheltuiala, prin urmare suma de lei reprezinta cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil in conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) si m) din Codul fiscal.

Referitor la achizitia de la SC SRL din Timisoara, P-ta Unirii nr.8 ap. (avand acelasi sediu social cu societatea verificata), organul de inspectie fiscala precizeaza urmatoarele:

- SC SRL a emis catre SC SRL factura nr. reprezentand contravaloarea a tone floarea-soarelui bio la pretul de lei/tona, valoarea facturii fiind de lei;

- din declaratia data de reprezentantul societatii, se retine ca marfa nu s-a aflat pe teritoriul Romaniei, fiind depozitata in

- SC SRL a livrat societatii SPA cantitatea de tone floare la pretul de EUR cu factura nr., in valoare de EUR, echivalentul a lei, si cantitatea de 15 tone la pretul de eur/tona cu factura nr., in valoare de euro, echivalentul a lei.

Organul de inspectie fiscala a solicitat autoritatii fiscale italiene informatii cu privire la aceste tranzactii si din raspunsul primit a rezultat faptul ca beneficiarul societatea SPA a ridicat marfurile de la un depozit al companiei din bunurile fiind

transportate cu mijloace de transport proprii ale beneficiarului SPA la depozitul sau.

Pentru bunurile ramase in stoc, respectiv cantitatea de tone floarea soarelui SC SRL a prezentat Contractul de depozit incheiat cu societatea SPA din prin care sa justifice ca aceasta cantitate se afla la sediul din

Dar, din raspunsul primit de la autoritatea fiscala italiana a rezultat faptul ca intre cele doua societati nu exista contract de depozit si nu se face referire la aceasta informatie, astfel ca organul de inspectie fiscala a stabilit ca nu exista stoc de floarea-soarelui si diferenta de to reprezinta in fapt minus de inventar (..... tone* lei/tona=..... lei).

Ulterior, societatea verificata a prezentat factura nr. reprezentand livrarea catre SPA, cu sediul in, a cantitatii de tone de ingrasamant din floarea-soarelui, declarata la pretul de eur/tona, valoarea facturii fiind de euro echivalentul a lei.

Contravaloarea marfii in suma de lei a fost inregistrata in evidenta contabila (balanta de verificare), in decontul de TVA si in jurnalul de vanzari in luna februarie 2013, in factura fiind inscrisa mentiunea „*marfa pusa la dispozitia clientului la depozit Patuzzo via Casalino,*”.

Societatea verificata nu poate dovedi locul unde a fost depozitata aceasta marfa timp de un an, in conditiile in care nu a avut incheiat contract de depozit. De asemenea, nu face dovada ca marfa vanduta in luna februarie 2013 este aceeaasi cu marfa achizitionata de la SC Agrobioalimentare SRL. De asemenea, nu au fost prezentate documente din care sa rezulte motivele deteriorarii marfii pentru a justifica pretul de vanzare de euro/tona, fata de pretul de achizitie de euro tona.

Avand in vedere cele relatate, se retine ca suma de lei reprezinta venit impozabil inregistrat de societatea verificata in luna iulie 2012, iar suma de lei reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca au fost incalcate prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata, art. 19 alin. (1) si art. 21 alin. (4) lit. c).

Marfa achizitionata pe teritoriul Italiei a fost livrata catre diverse societati din, valoarea totala a livrarilor de bunuri pe teritoriul Italiei fiind in suma de lei.

Din balanta de verificare incheiata la data de, rezulta ca societatea a inregistrat vanzarea marfurilor in suma de

lei, diferenta de lei fiind determinata de faptul ca societatea a inregistrat in contabilitate factura nr. in valoare de lei, in luna iulie 2012 (corect trebuia in luna mai 2012) si de faptul ca societatea a emis facturi in rosu de regularizare a avansului incasat de la societatea SPA, intocmind articolele contabile 411=707 in rosu si 411=419 in rosu, dar nu a inregistrat si articolului contabil 411=707, in negru, pentru facturile nr. si emise in data de in valoare de euro, echivalentul a lei si respectiv in valoare de euro, echivalentul a lei.

A fost recalculata baza impozabila si impozitul pe profit diferenta, per cumulat, pentru perioada verificata fiind in suma de lei.

Pentru diferenta de impozit pe profit in suma de lei organele fiscale au calculat dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Referitor la TVA

Societatea a prezentat factura proforma nr., respectiv invoice nr., reprezentand achizitii ingrasaminte chimice din Shanghai- in valoare de euro, echivalentul a lei. Pentru aceasta achizitie societatea nu a prezentat contractul incheiat cu furnizorul sau declaratia vamala de import.

Reprezentantul societatii a declarat ca marfa nu a fost livrata de catre partenerul extern, factura reprezentand avans marfa care urma a fi livrata, dar din continutul facturii se retine ca este inscrisa marfa si nu avans.

De asemenea, a fost prezentata factura nr. reprezentand servicii si costuri legate de aceasta marfa, in valoare de euro, respectiv lei.

Aceasta factura a fost achitata in data de, prin Banca -, finantarea fiind asigurata de societatea SPA, conform extras de banca din data de

La controlul efectuat in data de de catre comisari ai Garzii Financiare acestia au solicitat reprezentantului societatii sa prezinte marfa inregistrata pe stoc in vederea efectuarii inventarierii si compararii cu stocul scriptic.

Intrucat marfa nu a fost pusa la dispozitia organelor de control, concluzia organului de inspectie fiscala a fost aceea ca marfa a fost valorificata fara a fi inregistrata in evidenta contabila.

Au fost calculat implicatiile fiscale in ceea ce priveste TVA, organele fiscale au stabilit in sarcina societatii petente suma de lei, in baza prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal si, de asemenea, au sesizat organele de cercetare penala.

Societatea a inregistrat in contul 233 imobilizari necorporale in curs, suma de lei din factura nr. emisa de SC SRL cu sediul in Timisoara reprezentand contravaloarea dreptului de acces la utilitati conform contractului nr., din care s-a dedus TVA in suma de lei.

Initial, SC a emis factura de avans nr. 04/08.....2007 in valoare de lei, achitata de SC SRL in data de 08.....2007, factura fiind stornata in data de si emisa o alta factura cu nr.

Ca documente justificative privind aceasta tranzactie, societatea a prezentat o anexa emisa de furnizor in care sunt inscrise facturi de achizitie efectuate de acesta pentru o investitie, fara a prezenta autorizatia de constructie, situatii de lucrari/raport de activitate, proces-verbal de receptie a lucrarilor efectuate din care sa rezulte obiectivul sau stadiul lucrarilor efectuate.

Organele fiscale au concluzionat ca societatea nu a facut dovada ca achizitia este realizata in folosul operatiunilor impozabile, si in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal au stabilit ca suma de lei reprezinta TVA nedeductibila.

Societatea supusa inspectiei fiscale a dedus TVA in suma de lei din factura nr. emisa de SC SRL reprezentand avans marfa, factura nefiind achitata pana la data inspectiei fiscale.

Din controlul efectuat nu s-a putut determina ce fel de marfa a facut obiectul acestei facturi, astfel ca TVA in suma de lei este nedeductibila, in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) si art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.

Societatea a dedus TVA in suma de lei din factura nr. emisa de SC SRL reprezentand prestrari servicii, in baza Contractului nr.

Din analiza obiectului contractului, a rezultat ca aceste servicii au constat in activitati referitoare la importuri din tari care nu apartin UE si vanzarea produselor vrac/preambalate, dar in perioada verificata societatea nu a desfasurat astfel de activitati, astfel ca TVA in suma de lei este nedeductibila in conformitate cu prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata.

In luna martie 2011, societatea a dedus TVA din factura nr. in suma de lei si in luna aprilie 2011 suma de lei din factura nr. emise de SC SRL cu sediul in judetul Obiectul il reprezinta prestarile de servicii, conform contractului din data de si se refera la depozitare cereale si produse agricole la baza de receptie situata in judetul

Din verificarea documentelor contabile, s-a constatat ca in perioada supusa inspectiei fiscale societatea nu a depozitat cereale sau alte produse agricole la baza, astfel ca achizitiile nu au fost efectuate in folosul operatiunilor sale taxabile, prin urmare societatea nu are dreptul sa deduca TVA in suma de lei; au fost incalcate prevederile art. 145 alin. (2) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In luna martie 2013, SC SRL, cu sediul in ap. (acelasi sediu ca si societatea supusa inspectiei fiscale) a emis factura nr. reprezentand contravaloarea a to floarea soarelui bio la pretul de lei to, contravaloarea totala a facturii fiind in suma de lei; factura a fost emisa fara TVA, avand inscrisa mentiunea „scutit cu drept de deducere”.

SC SRL a livrat societatii SPA cantitatea de tone floare la pretul de eur cu factura nr. in valoare de eur echivalentul a lei si cantitatea de 15 tone la pretul de EUR/tona cu factura nr. in valoare de eur, echivalentul a lei.

Din declaratia data de reprezentantul societatii, se retine ca marfa nu s-a aflat pe teritoriul Romaniei, fiind depozitata in

Organul de inspectie fiscala a solicitat autoritatii fiscale italiene informatii cu privire la aceste tranzactii si din raspunsul primit a rezultat faptul ca beneficiarul, societatea SPA, a ridicat marfurile de la un depozit al companiei din, bunurile fiind transportate cu mijloace de transport proprii ale beneficiarului SPA la depozitul sau.

Pentru bunurile ramase in stoc, respectiv cantitatea de tone floarea soarelui, SC SRL a prezentat Contractul de depozit incheiat cu societatea SPA din prin care sa justifice ca stocul de floare se afla la sediul acesteia.

Din raspunsul primit de la autoritatea italiana a rezultat faptul ca intre cele doua societati nu exista contract de depozit si nu se face referire la aceasta informatie, astfel ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca nu exista stoc de floarea-soarelui, diferenta de to reprezentand in fapt minus de inventar, valoarea acestuia fiind de lei (..... tone* lei/tona=..... lei).

In baza prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal organele de inspectie fiscala au stabilit si retinut in sarcina societii TVA colectata in suma de 62.532 lei, aferenta minusului de inventar.

Pentru diferenta de TVA stabilita suplimentar, in suma totala de lei au fost calculate dobanzi de intarziere in cuantum de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

III. Actiunea in procedura prealabila a fost formulata impotriva urmatoarelor acte emise de catre Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul AJFP

- Raportul de inspectie fiscala F-TM
- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM

III.1. Referitor la contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-TM

In fapt, SC SRL a formulat contestatie impotriva raportului de inspectie fiscala nr. F-TM

In drept, potrivit prevederilor art. 85 alin. (1) si art. 88 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

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

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.”

*Astfel se retine, ca, titlu de creanta pentru obligatiile datorate bugetului de stat il constituie **decizia de impunere**, aceasta fiind cea care produce efecte juridice fata de contribuabil la baza acesteia fiind **raportul de inspectie fiscala, act premergator emiterii deciziei de impunere.**”*

„ART. 88:

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:

- a) deciziile privind rambursari de TVA si deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii si alte venituri ale bugetului general consolidat;*
- b) deciziile referitoare la bazele de impunere;*
- c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;*
- d) procesele-verbale prevazute la art. 142 alin. (6) si art. 168 alin. (2).*
- e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”*

Potrivit art. 206 alin. (2) din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(2) Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

La art. 107 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede :

„Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabilete si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi: a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;”

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscala s-a prevazut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligatii suplimentare respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanta prin care se pot stabili obligatii fiscale in sarcina contribuabilului.

Se mai retine ca, potrivit OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, contestatiile: **„Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.(...)”** in speta raportul de inspectie fiscala neavand natura juridica a unui act administrativ fiscal nu poate fi contestat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

Avand in vedere si prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala-republicata,cu modificarile si completarile, raportul de inspectie fiscala **nu constituie titlu de creanta** si nu creaza vreun raport obligational intre bugetul statului si contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscala, **urmand a se solutiona contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.**

F-TM 432/23.0 8.2016, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. F-TM

III.2. Referitor la contestatia indreptata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM

Prin Decizia nr. /....., emisa de DGRFP Timisoara, s-a dispus suspendarea solutionarii actiunii formulate de societatea contestatoare, pentru suma totala de lei, reprezentand:

- lei impozit profit;
- lei dobanzi/majorari de intarziere impozit profit;
- lei penalitati de intarziere impozit profit;
- lei TVA;
- lei dobanzi/majorari de intarziere TVA;

Prin adresa intregistrata la DGRFP Timisoara sub nr., Seviciul Juridic din cadrul AJFP a comunicat faptul ca prin Sentinta penala nr. pronuntata de TRIBUNALUL - Sectia penala in Dosar nr. a fost solutionata definitiv latra penala in ceea ce priveste SC SRL si, in acest sens, au fost transmise urmatoarele:

- Copia minutei Sentintei penale nr. pronuntata de Tribunalul - Sectia penala in Dosar nr. prin care s-a decis **respingerea ca nefondata a plangerii penale formulata de petenta DGRFP Timisoara - AJFP impotriva solutiilor Parchetului de pe langa Tribunalul date in dosarele nr. si nr.** Prin sentinta in cauza, definitiva, au fost mentinute solutiile atacate ca fiind temeinice si legale;

- Ordonanta de respingere a plangerii din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosar nr.;

- Ordonanta de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosar nr.

In conformitate cu prevederile OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala - pct.1-.....4:

„.....1. *Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pâna la rezolvarea cauzei penale, organul de solutionare competent*

va relua procedura administrativa, in conditiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, numai dupa incetarea definitiva si executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un in scris emis de organele abilitate. Solutia data de organele de cercetare si urmarire penala trebuie insotita de rezolutia motivata, atunci când suspendarea a fost pronuntata pâna la rezolvarea cauzei penale. Daca solicitarea de reluare a procedurii de solutionare apartine imputernicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestatia, acesta trebuie sa faca dovada calitatii de imputernicit, conform pct. 2.2-2.4.

.....2. In situatia in care solicitarea de reluare a procedurii apartine contestatorului, organele de solutionare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresa, comunicarea faptului ca motivul de incetare a suspendarii solutionarii contestatiei a ramas definitiv/definitiv si irevocabil.

.....3. La reluarea procedurii administrative, organul de solutionare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmarire si cercetare penala punctul de vedere privind solutionarea contestatiei in raport cu solutia organelor penale.

.....4. La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport cu motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, precum si a expertizelor efectuate in cauza, in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.”

In conformitate cu prevederile art. 214 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea sau, dupa caz, la expirarea termenului stabilit de organul de solutionare competent potrivit alin. (2), indiferent daca motivul care a determinat suspendarea a incetat sau nu.”, fapt pentru care DGRFP Timisoara prin Serviciul Solutionare Contestatii 1 este investita a se pronunta daca in mod corect si legal organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina petentei suma de lei, reprezentand:

- lei - impozit pe profit;
- lei - TVA;
- lei - majorari/dobanzi de intarziere;
- lei penalitati de intarziere.

In cadrul procesului penal, pentru solutionarea laturii civile partile au avut dreptul sa propuna probe, sa sustina cauza, astfel incat investirea DGRFP prin Serviciul de solutionare a contestatiilor 1 cu solutionarea pe fond a contestatiei ar constitui o reluare a faptelor care au facut obiectul judecatii laturii civile din cadrul procesului penal .

Avand in vedere cele ce preced, se retine ca, potrivit doctrinei, puterea de lucru judecat a unei hotarari judecatoresti semnifica faptul ca o cerere nu poate fi

judecata in mod definitiv decat o singura data „*bis de eadem re ne sit actio*” , iar hotararea pronuntata este prezumata a exprima adevarul si nu trebuie sa fie contrazisa de o alta hotarare „*res judicata pro veritate habetur*” .

Totodata, se retine ca existenta unei hotarari judecatoresti poate fi invocata cu putere de lucru judecat, cand se invoca obligativitatea sa, fara ca in cel de-al doilea proces sa fie aceleasi parti, sa se discute acelasi obiect si aceiasi cauza.

De asemenea se retine ca practica judiciara si doctrina, au fost constante in a aprecia ca **puterea de lucru judecat** nu este limitata la dispozitivul hotararii, ci ea **se intinde si asupra considerentelor hotararii**, care constituie sustinere necesara a dispozitivului, facand corp comun cu aceasta.

IMPOZIT PE PROFIT

Diferenta de impozit pe profit, in suma de lei, s-a stabilit ca urmare a majorarii bazei impozabile cu suma de lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca si nedeductibile urmatoarele cheltuieli:

- lei – cheltuiala nedeductibila reprezentand contravaloarea achizitiei de ingrasaminte chimice importate din in valoare de USD (DVI nr.);

- lei – cheltuiala nedeductibila reprezentand achizitii ingrasaminte din in valoare de EUR (factura proforma nr. respectiv invoice nr.);

- lei – cheltuiala nedeductibila reprezentand servicii si costuri legate de import marfa (factura nr. in valoare de euro);

- lei – cheltuiala nedeductibila reprezentand penalitati aferente invoice nr. prin care s-au achizitionat ingrasaminte din (factura nr.);

- lei – cheltuiala nedeductibila (factura nr. in valoare totala de lei din care TVA in suma de lei) reprezentand servicii conform Contractului nr. incheiat cu SC SRL din judetul, obiectului contractului fiind “*activitati necesare derularii importurilor din tari care nu apartin UE si vanzarea produselor vrac/ preambalate*”;

- lei - cheltuieli nedeductibile privind prestari servicii din facturi emise de SC SRL cu sediul in judetul(factura nr. in valoare de lei din care baza impozabila in suma de lei; factura nr. in valoare

de lei din care baza impozabila in suma de lei; - factura nr. in valoare de lei din care baza impozabila in suma de lei) si avand ca obiect depozitarea de cereale si produse agricole la baza de receptie din judetul

- lei- cheltuiala nedeductibila reprezentand diferenta de to - minus de inventar (..... tone* lei/tona) livrare floarea soarelui;

- lei - venit impozabil suplimentar stabilit ca diferenta intre valoarea totala a livrarilor de bunuri pe teritoriul Italiei si valoarea veniturilor inregistrate din vanzarea marfurilor.

a. Referitor la suma de lei

In fapt, petenta a prezentat organului de inspectie fiscala Declaratia vamala de import nr. emisa pe numele societatii SPA, cu sediul in, in baza careia s-au achizitionat ingrasaminte chimice din in valoare de USD- respectiv lei.

Pentru aceasta marfa SC SRL a emis factura nr. catre societatea SPA in valoare de USD, echivalentul a lei, contravaloarea facturii fiind declarata de SC SRL ca si livrare intracomunitara in declaratia 390.

Organul de inspectie fiscala a solicitat autoritati fiscale italiene date referitoare la aceasta tranzactie; conform raspunsului primit, s-a stabilit ca **marfa a sosit in, a fost ridicata de societatea SPA care a achitat taxele vamale si TVA, transportul din vama pana la depozit fiind asigurat de SC SRL si o societate din**

In cuprinsul raportului de inspectie fiscala (pagina 4), ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspectie fiscala au facut urmatoarea constatare:

„Societatea supusa inspectiei fiscale nu a inregistrat in contabilitate cheltuieli cu transportul marfii.

***(...) Asa cum rezulta din documentele prezentate si din raspunsul primit urmare solicitarii SCAC, proprietarul marfii nu este SC SRL, ci SPA, in proprietatea careia au ramas bunurile (...)*”.**

Organele de inspectie fiscala au apreciat ca, deoarece petenta nu poate face dovada provenientei marfii inregistrata in contul 371 „Marfuri”, suma de lei reprezinta cheltuiala nedeductibila fiscal.

Referitor la acest capat de cerere, din Referatul cu propuneri de clasare si disjungere a cercetarilor, ce a stat la baza emiterii Ordonatei de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosarul nr., reies urmatoarele:

„(...) in masura in care factura nr. care poarta antetul este reala, iar plata taxelor s-a efectuat in, nu exista prejudiciu adus bugetului de stat. In cauza nu exista indicii ca aceste documente sunt fictive mai ales ca autoritatile fiscale italiene confirma faptul ca SPA din a achitat taxele vamale si TVA in”

In drept, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la documentele justificative:

- art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

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

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

b) referitor la calculul impozitului pe profit:

- art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”

- art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si

cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Potrivit art.7 alin.(2) din Odonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Potrivit prevederilor legale citate, pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabililor, organele fiscale au dreptul sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare, identificând si tinând cont de toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

Totodata, potrivit art.94 alin.(1) din Odonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”

Conform alin.(2) al aceluiasi articol, inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

„a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.”,

iar potrivit alin.(3):

„(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate in dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;

c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;

d) solicitarea de informatii de la terti;

e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale;

f) stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, singurul motiv pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca SC SRL a marit baza impozabila a impozitului pe profit este faptul ca petenta a inregistrat in contul 371 „Marfuri” o factura emisa eronat, fara a analiza influenta asupra conturilor de venituri si cheltuieli.

Avand in vedere mentiunile din Referatul cu propuneri de calasare si disjungere a cercetarilor ce a stat la baza emiterii Ordonatei de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosarul nr., faptul ca organele de inspectie nu au tinut cont ca inregistrarea formala efectuata de petenta in contul 371 „Marfuri” nu influenteaza conturile de venituri si cheltuieli si, implicit, nu influenteaza stocul faptic (faptic, stocul nu a existat), constatarile inspectiei fiscale fiind fundamentate pe o stare de fapt ce a fost desfiintata de constatarile organelor de cercetare penala, organul competent in solutionarea contestatiei se afla in imposibilitatea dezlegarii acestui capat de cerere si, avand in vedere prevederile pct.4 din OANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„.....4. La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport cu motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile pronuntate de instanta de judecata, in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.”

si ale art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „ Rolul activ” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. **In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.**

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

b. Referitor la suma de lei (compusa din lei si lei)

In fapt, suma de lei reprezinta:

- contravaloarea unor achizitii de ingrasaminte din in valoare de euro, respectiv lei (factura proforma nr. respectiv invoice nr.), inregistrata eronat in contul 371 – marfuri ;
- contravaloarea unor servicii si costuri legate de acest import conform facturii nr. in valoare de euro, respectiv lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca si nedeductibila suma de lei, deoarece pentru aceste facturi societatea nu a prezentat declaratiile vamale de import si contractul incheiat cu furnizorul din

Contravaloarea facturii nr. in valoare de euro a fost achitata in data de, conform extrasului de cont emis de Banca-....., finantarea, fiind asigurata de societatea SPA cu sediul in

Legat de aceasta achizitie, in data de comisarii Garzii Financiare au efectuat un control la aceasta societate si au solicitat sa le fie prezentata marfa care era inregistrata in

contul 371 in valoare de lei pentru a efectua inventarierea acesteia.

Intrucat reprezentantul societatii nu a prezentat stocul faptic al marfii, comisarii Garzii Financiare au stabilit implicatiile fiscale, respectiv impozit pe profit in suma de lei (..... x%) si TVA in suma de lei (..... x 24%) si au sesizat organele in drept pentru prejudiciul in valoare de lei.

Fata de cele stabilite de catre comisarii Garzii Financiare, cat si de catre organul de inspectie fiscala, societatea sustine ca in mod eronat s-a retinut prin decizia de impunere contestatata ca suma de lei reprezentand costul marfii constituie lipsa de inventar si este o cheltuiala nedeductibila fiscal raportat la dispozitiile art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, intrucat situatia creata este urmare a unei erori de inregistrare in contabilitate, intrucat prin comanda din data de societatea a confirmat achizitionarea unor produse de la societatea, plata efectuandu-se in doua transe, respectiv 30% la confirmarea comenzii, diferenta de 70% urmand a se achita la data expedierii marfii .

La dosarul contestatiei a fost depusa fisa analitica a contului 401 privind furnizorul de unde rezulta ca a fost achitata contravaloarea facturii nr. /..... - avans de 30% - in suma de euro (reprezentand plata servicii), iar factura nr. /..... reprezentand 70% din contravaloarea marfii in valoare de euro nu este achitata, ceea ce presupune ca aceste marfuri nu au mai fost livrate.

Referitor la acest capat de cerere, din Referatul cu propuneri de clasare si disjungere a cercetarilor, ce a stat la baza emiterii Ordonatei de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosarul nr., reies urmatoarele:

„nu se poate face dovada ca societatea a achizitionat (receptionat) marfurile cu privire la care organele de control au estimat un prejudiciu adus bugetului de stat ca urmare a valorificarii, iar operatiunea nu ar fi fost inregistrata in contabilitate, in cauza nu se poate retine cauzarea prejudiciului de lei (din care suma de lei reprezinta TVA ,iar suma de lei reprezinta impozit pe profit) de la plata caruia s-a sutras, precum si faptul ca prin inregistrarea celor doua facturii emise de nu a fost influentat TVA deductibil si nici impozitul pe profit , urmeaza se propune clasarea cauzei in ceea ce priveste omisiunea inregistrarii in evidenta contabila a SC SRL a presupusei

operatiuni de valorificare a stocului de marfa neidentificat fizic in valoare de,3 lei, fiind incidente prev. art. alin.(1) lit.b si din N.C. proc. pen (fapta nu este pravazuta de legea penala asa cum a fost descrisa).”

Potrivit Codului de procedura penala, urmarirea penala reprezinta activitatea specifica desfasurata de organele de urmarire penala, avand drept scop strangerea probelor necesare cu privire la existenta infractiunilor, la identificarea faptasilor si la stabilirea raspunderii acestora, pentru a se constata daca este sau nu cazul sa se dispuna trimiterea in judecata.

Aspectele rezultate din cercetarea penala au inraurire hotaratoare si asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa, intre ele existand o stransa interdependenta, avand in vedere ca in speta se ridica problema stabilirii realitatii achizitiilor de marfuri realizate de contestatara.

In speta, s-a dispus si expertiza contabila si referitor la acest capat de cerere expertul precizeaza ca: *“din documentele contabile ale societatii rezulta ca s-a platit, la, suma de Euro ce ar fi trebuit sa reprezinte "servicii" de 30% din valoarea marfii cu O.P. prin banca Precizam ca pe factura de Euro) este indicat drept cont al Beneficiarului nu contul societatii furnizoare (..... CO, LTD) ci contul persoanei fizice Deoarece pe aceasta factura este indicat ca reprezinta " The service and cost for your order", expertiza considera ca suma de Euro poate reprezenta atat o parte din costul marfii cat si o parte de comision al unui intermediar chinez, persoana fizica.”* (...) *Deoarece pe aceasta factura, ca si pe confirmarea de comanda, este inscris ca reprezinta "servicii si cost", plata este indicata a fi facuta in contul unei persoane fizice, iar suma facturata nu reprezinta matematic exact procentul de 30% din totalul valoric al comenzii asa cum este mentionat in confirmarea de comanda, expertiza nu se poate pronunta categoric asupra naturii acestei sume care poate reprezinta si partial valoarea marfii si partial servicii de intermediere.”*

Expertiza a constatat de asemenea ca in contabilitatea societatii s-a inregistrat ca marfa avansul de Euro platit si factura care reprezinta diferenta de 70% (neplatita), fara a avea la baza un document justificativ conform reglementarilor contabile, in lipsa acestor acte, nu se puteau efectua inregistrari in contul 371 „Marfuri”, sumele platite cu titlu de avans (lato sensii) urmand a fi inregistrate in contul 4091 "Fumizori-debitori pentru cumparari de bunuri de natura stocurilor (A)" sau in contul 473 "Decontari din operatii in curs de clarificare (A/P)".

Legat de valoarea prejudiciului stabilit de catre comisarii Garzii Financiare expertul precizeaza ca: *„Din examinarea acestor documente, rezulta ca organele de control ale Garzii Financiare nu au utilizat un anume criteriu de estimare a pretului de vanzare/ valorificare, ci au*

preluat pur si simplu soldul debitor al contului 371 "Marfuri", in suma de lei si au aplicat asupra acestuia TVA in cota de 24%, rezultand suma de lei si impozit pe profit in cota de%, rezultand suma de lei."

In speta sunt aplicabile si prevederile pct.4 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„.....4. La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport de motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, a expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile pronuntate de instanta de judecata in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta, documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile petentei, motivatia procurorului, se retin urmatoarele:

- suma de lei reprezinta contravaloarea unor achizitii de ingrasaminte din in valoare de euro (factura proforma nr. respectiv invoice nr.), inregistrata in contul 371 – marfuri si care nu este achitata;

- nu exista document care sa probeze ca societatea a receptionat marfurile in discutie, acestea fiind eronat inregistrate in contul 371.

In drept, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la documentele justificative:

- art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

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

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

b) referitor la calculul impozitului pe profit:

- art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”

- art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Potrivit art.7 alin.(2) din Odonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Potrivit prevederilor legale citate, pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabililor, organele fiscale au dreptul sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare, identificând si tinând cont de toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

Totodata, potrivit art.94 alin.(1) din Odonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”

Conform alin.(2) al aceluiasi articol, inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

„a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.”,

iar potrivit alin.(3):

„(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate in dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;

c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;

d) solicitarea de informatii de la terti;

e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale;

f) stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, singurul motiv pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca SC SRL a marit baza impozabila a impozitului pe profit este faptul ca petenta a inregistrat in contul 371 „Marfuri” facturi fiscale emise eronat.

Avand in vedere mentiunile din Referatul cu propuneri de clasare si disjungere a cercetarilor ce a stat la baza emiterii Ordonatei de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosarul nr., faptul ca organele de inspectie nu au tinut cont ca inregistrarea formala efectuata de petenta in contul 371 „Marfuri” nu influenteaza conturile de venituri si cheltuieli si, implicit, nu influenteaza stocul faptic (faptic, stocul nu a existat), constatările inspectiei fiscale fiind fundamentate pe o stare de fapt ce a fost desfiintata de constatările organelor de cercetare penala, organul competent in solutionarea contestatiei se afla in imposibilitatea dezlegarii acestui capat de cerere si, avand in vedere prevederile pct.4 din OANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„.....4. La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport cu motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile pronuntate de instanta de judecata, in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.”

si ale art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**”, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „**Rolul activ**” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„**Rolul activ**

(1) **Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.**

(2) **Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.**

(3) **Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”**

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

c.Referitor la cheltuiala in suma de lei

In fapt, in luna martie 2010, prin articolul contabil 658.1=401, societatea a inregistrat ca si cheltuieli deductibile suma de lei, conform facturii nr. reprezentand penalitati aferente invoice nr. prin care s-au achizitionat ingrasaminte din

Petenta sustine ca suma de lei reprezinta penalitati datorate conform contractului incheiat cu partenerul chinez si in mod

nelegal organul de inspectie fiscala a stabilit ca aceasta suma este nedeductibila, raportat la prevederile art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal.

Conform celor precizate la punctele a. si b., **societatea nu a achizionat marfa** ce face obiectul penalitatilor percepute conform facturii fiscale nr.

In drept, sunt aplicabile prevederile:

a) referitor la documentele justificative:

- art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

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

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

b) referitor la calculul impozitului pe profit:

- art. 11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”

- art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

“(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

potrivit prevederilor pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

„ART. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare.”

Potrivit acestor prevederi, orice cheltuiala efectuată trebuie să genereze venituri pentru a beneficia de deductibilitate. **Deoarece societatea nu a făcut dovada achiziționării îngrășămintelor din, aceasta nu justifică înregistrarea cheltuielilor penalizatoare pentru acestea.** Întrucât petenta este cea care susține că marfa nu a fost achiziționată și, mai mult, a fost înregistrată eronat în contul 371 (facturile fiind formal întocmite), rezultă că nu se justifică deductibilitatea cheltuielilor penalizatoare aferente achiziției de îngrășăminte. Pentru a putea beneficia de deductibilitatea cheltuielilor aferente penalităților reprezentând achiziția de îngrășăminte din Shanghai-....., petenta ar fi trebuit să achiziționeze aceste marfuri.

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, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consacrat de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afara de cazurile anume prevăzute de lege.

Art. 250

Obiectul probei și mijloacele de probă

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, marturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

precum și de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea 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 contestatoarei.

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

Astfel, intrucat SC SRL nu a motivat pretentiile din contestatia formulata cu motive de drept si inscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala care sa infirme situatia de fapt constatata de inspectia fiscala, respectiv documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, in temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, **se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru cheltuielile cu impozitul pe profit in suma de lei.**

d. Referitor la cheltuiala in suma de lei

In fapt, cheltuiala in suma de lei a fost dedusa conform facturii nr., in valoare totala de lei, din care TVA in suma de lei, si reprezinta contravaloare servicii conform Contract nr. incheiat cu SC SRL din judetul, obiectului contractului fiind *„activitati necesare derularii importurilor din tari care nu apartin UE si vanzarea produselor vrac/ preambalate”*.

Societatea sustine ca in mod superficial organul de inspectie fiscala a apreciat clauzele contractuale si, in acest sens, la dosarul contestatiei a fost anexat contractul pentru stabilirea corecta a obiectului acestuia, respectiv activitatea de certificare si nu retenirile trunchiate ale organelor de inspectie fiscala.

In vederea justificarii cheltuielilor inregistrate, au fost anexate certificate emise de SC SRL pentru ca societatea sa poata desfasura obiectul de activitate potrivit actului constitutiv.

Din analiza documentelor depuse de societate, se retine ca factura fiscala a fost emisa in data de, iar certificatele au fost emise de SC SRL din judetul in luna martie 2012.

De altfel, pentru intreaga perioada supusa inspectiei societatea petenta **nu a desfasurat activitati de import.**

In drept, sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile [...]”.

coroborat cu pct. 22 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

„22. Cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile sunt cheltuielile inregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrarilor [...]”.

Din dispozitiile legale sus citate, se retine ca **sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, respectiv cele inregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrarilor.

Sintetizand, organele de solutionare a contestatie constata urmatoarele:

- factura a fost emisa in data de
- certificatele au fost emise de SC SRL din jude-tul in luna martie 2012;
- certificatele sunt ulterioare emiterii facturii;
- societatea nu a desfasurat activitati de import, dar obiectul contractului il reptreziinta „*activitati necesare derularii importurilor din tari care nu apartin UE si vanzarea produselor vrac/ preambalate*”;
- petenta nu justifica efectuarea cheltuielilor in scopul realizarii veni-turilor impozabile.

Avand in vedere cele precizate, prevederile legale in materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea cheltuielilor nedeductibile aferente Contractului nr. incheiat cu SC SRL din judetul, fapt pentru care, in temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se va **respinge contestatia ca neintemeiata pentru cheltuielile cu impozitul pe profit in suma de lei**

e. Referitor la cheltuiala in suma de lei

In fapt, cheltuielile in suma de lei au fost deduse conform facturilor emise de SC SRL cu sediul in judetul astfel:

- factura fiscala nr. in valoare suma de lei - baza impozabila in suma de lei;
- factura fiscala nr. in valoare suma de lei - baza impozabila in suma de lei;
- factura fiscala nr. in valoare suma de lei - baza impozabila in suma de lei.

Obiectul contractului in temeiul caruia s-au derulat relatiile economice intre societatea contestatoare si SC SRL il reprezinta prestari servicii si se refera la depozitare cereale si produse agricole la baza de receptie situata in judetul

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca din verificarea documentelor contabile nu rezulta ca in perioada supusa inspectiei fiscale societatea a depozitat cereale sau alte produse agricole la baza

Societatea petenta sustine ca in perioada verificata societatea nu a depozitat cereale sau produse agricole la baza respectiva, dar acest fapt nu are relevanta intrucat acest depozit a fost contractat in vederea realizarii operatiunii de import, activitate prevazuta in actul constitutiv al societatii.

In drept, sunt incidente prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile [...]”.

coroborat cu pct. 22 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

„22. Cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile sunt cheltuielile inregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrarilor [...]”.

Din dispozitiile legale sus citate, se retine ca **sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile**, respectiv cele inregistrate cu realizarea si comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrarilor.

Sintetizand, organele de solutionare a contestatie constata urmatoarele:

- societatea nu a depozitat cereale sau produse agricole la baza de receptie situata in judetul

- desi petenta sustine ca in perioada verificata societatea nu a depozitat cereale sau produse agricole la baza respectiva, iar contractul a fost incheiat in vederea realizarii operatiunii de import, societatea nu a desfasurat activitati de import in perioada supusa verificarii;

- obiectul contractului in temeiul caruia s-au derulat relatiile economice intre societatea contestatoare si SC SRL se refera la depozitare cereale si produse agricole la baza de receptie situata in judetul

- petenta nu justifica efectuarea cheltuielilor in scopul realizarii veniturilor impozabile.

Avand in vedere cele precizate, prevederile legale in materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea cheltuielilor nedeductibile aferente contractului incheiat cu SC SRL, fapt pentru care, in temeiul prevederilor art. 216

alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru cheltuielile cu impozitul pe profit in suma de lei

f. Referitor la cheltuielile in suma de lei

In fapt, petenta a achizitionat de la SC SRL, conform facturii fiscale nr., tone floarea-soarelui bio la pretul de lei/tona, valoarea totala a facturii fiind de lei, iar din declaratia reprezentantului societatii rezulta ca marfa nu s-a aflat pe teritoriul Romaniei, fiind depozitata in

Cu factura nr. in valoare de euro (..... echivalent lei), SC SRL a livrat societatii SPA din cantitatea de tone floare la pretul de euro/tona si cu factura nr. in valoare de euro, cantitatea de 15 tone la pretul de euro/tona (inregistrata in luna iulie 2012). Pentru diferenta de tone floarea soarelui, SC SRL a prezentat contractul de depozit incheiat cu societatea SPA din, dorind sa justifice ca aceasta cantitate se afla la sediul din

Din informatiile furnizate de autoritatile fiscale italiene, cu privire la aceste tranzactii, rezulta ca beneficiarul, societatea SPA, a ridicat marfurile de la un depozit al companiei din, bunurile fiind transportate cu mijloace de transport proprii ale beneficiarului SPA la depozitul sau. De asemenea, autoritatea fiscala italiana a precizat ca intre cele doua societati nu exista contract de depozit si nu se face referire la aceasta informatie.

Pentru diferenta de cantitate de to floarea soarelui organul de inspectie fiscala stabilit ca reprezinta in fapt minus de inventar (..... tone* lei/tona= lei).

Ulterior, societatea verificata a prezentat factura nr. reprezentand livrarea catre societatea SPA, cu sediul in, a cantitatii de tone de ingrasamant din floarea-soarelui, declarata, la pretul de eur/tona, valoarea facturii fiind de euro echivalentul a lei.

Societatea nu a facut dovada locului unde a fost depozitata aceasta marfa timp de un an, in conditiile in care nu a avut incheiat contract de depozit. De asemenea, nu face dovada ca marfa vanduta in luna februarie 2013 este aceeași cu marfa achizitionata de la SC Agrobioalimentare SRL.

Totodata, nu au fost prezentate documente din care sa rezulte motivele deteriorarii marfii pentru a justifica pretul de vanzare de euro/tona fata de pretul de achizitie de euro tona.

Fata de constatările organului de inspectie fiscala, petenta sustine ca pentru cantitatea de tone floarea soarelui a prezentat Contractul de depozit incheiat cu societatea SPA cu sediul in prin care justifica faptul ca stocul de floarea soarelui se afla depozitat la sediul acestei societati. Fiind un contract de comodat, nu a fost necesara inregistrarea acestuia la organele fiscale din Romania sau Marfa a fost declarata (la dosarul contestatiei a fost depus documentul de declarare) si livrata catre societatea SPA ca si ingrasamant, ca urmare a deteriorarii marfii, prin urmare.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestatiei, se retine ca societatea a achizitionat aceste marfuri de la SC SRL in data de, parte din aceasta cantitate a fost facturata cu factura nr. in valoare de euro (..... tone) si cu factura nr. in valoare de euro (15 tone), diferenta de15 tone a fost „lasata sa se degradeze”, numai dupa un an fiind facturata ca si ingrasamant (factura nr. - tone de ingrasamant din floarea-soarelui, declarata, la pretul de eur/tona, valoarea facturii fiind de euro echivalentul a lei).

Referitor la acest capat de cerere, din Referatul cu propuneri de clasare si disjungere a cercetarilor, ce a stat la baza emiterii Ordonatei de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosarul nr., reies urmatoarele:

„Avind in vedere ca in cauza exista suspiciuni cu privire la realitatea facturii nr..... emisa de SC SRL catre SC SRL privind livrarea cantitatii de tone floarea soarelui din care face parte cantitatea de tone pentru care nu s-a putut face dovada existentei faptice in stoc, urmeaza a se propune clasarea cauzei sub aspectul savirsirii infractiunii de evaziune fiscala prin care s-a cauzat un prejudiciu in suma de 62.532 lei reprezentind TVA si in suma de 41.688 lei reprezentind impozit pe profit si disjungerea cauzei su aspectul savirsirii infractiunii de evaziune fiscala ,prin inregistrarea unor operatiuni nereale, fiind vizat lantul SC SRL

- SC SRL-SC SRL
• SPA, din care ultimele trei societati sunt reprezentate de ,cu precizarea ca implicatia fiscala s-a produs la SC SRL care a dedus Tva aferent facturii emise de SC SRL .”

In drept, potrivit art. 11, art. 19 si art. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 11. - (1) *La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contributii sociale obligatorii, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic, ajustand efectele fiscale ale acesteia, sau pot reincadra forma unei tranzactii/activitati pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei/activitatii*”.

„Art. 19. - (1) **Profitul impozabil se calculeaza** ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintrun an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si **la care se adauga cheltuielile nedeductibile**. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare”.

„Art. 21. - (4) *Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

[...] *f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;*”.

Concluzionand, argumentul contestatoarei potrivit caruia cheltuielile in valoare de lei reprezinta contravaloarea marfii declasate (vanduta la la pretul de eur/tona) nu poate fi luat in considerare intrucat societatea nu a facut dovada locului unde a fost depozitata aceasta marfa timp de un an si nu a prezentat documente din care sa rezulte motivele deteriorarii marfii. Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfintit de art. 249 si art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 249

Sarcina probei

Cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.

Art. 250

Obiectul probei si mijloacele de proba

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin inscrisuri, martori, prezumtii, marturisirea uneia dintre parti, facuta din proprie initiativa sau obtinuta la interogatoriu, prin expertiza, prin mijloacele materiale de proba, prin cercetarea la fata locului sau prin orice alte mijloace prevazute de lege”.

precum si de art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 73

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) *Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”.*

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatoarea este cea care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea solicitarilor.

Avand in vedere mentiunile din Referatul cu propuneri de calasare si disjungere a cercetarilor ce a stat la baza emiterii Ordonatei de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosarul nr. si faptul ca SC SRL nu a motivat pretentiile din contestatia formulata cu motive de drept si inscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala care sa infirme situatia de fapt constatata de inspectia fiscala, respectiv documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, in temeiul prevederilor art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu dispozitiile pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, **se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest caput de cerere.**

g. Referitor la venitul impozabil in cuantum de lei

In fapt, suma de lei reprezinta contravaloarea facturii nr. reprezentand livrarea cantitatii de 15 tone floarea soarelui la pretul de euro/tona si a fost stabilita de catre organul de inspectiei fiscala ca si venit impozabil intrucat **factura a fost emisa in data de 09.05.2012 si a fost inregistrata in evidenta societatii abia in luna iulie.**

Perioada supusa verificarii impozitului pe profit a fost 01.....2007-.....

In drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare prevede :

„(1) Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

coroborat cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizeaza:

“12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal”.

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu cele ale pct.36 alin.1, pct.42, pct.180 alin.2, pct.252 alin.1 din O.M.F. nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, conform carora :

„36(1) Elementele prezentate in situatiile financiare anuale se evalueaza in conformitate cu principiile contabile generale prevazute in prezenta sectiune, conform contabilitatii de angajamente. Astfel, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzactiile si evenimentele se produc (si nu pe masura ce numerarul sau echivalentul sau este incasat sau platit) si sunt inregistrate in contabilitate si raportate in situatiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli.

*42 Principiul independentei exercitiului. **Trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii veniturilor sau data platii cheltuielilor.***

*180 (2) In baza contabilitatii de angajamente, entitatile trebuie sa evidentieze in contabilitate **toate veniturile si cheltuielile, respectiv creantele si datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale.***

252 (1) In categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile incasate sau de incasat in nume propriu din activitati curente, cât si câstigurile din orice alte surse”.

Potrivit acestor dispozitii imperative ale legii, se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa, respectiv creantele si datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile, **fiind**

avute in vedere veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii veniturilor sau data platii cheltuielilor.

Avand in vedere ca factura fiscala a fost emisa in 09.05.2012, conform dispozitiilor imperative ale legii, petenta avea obligatia inregistrarii acesteia in luna in care a fost emisa, respectiv in luna mai 2012, in temeiul prevederilor art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu dispozitiile pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, **se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.**

Sintetizand aspectele analizate la punctele anterioare, in ceea ce priveste impozitul pe profit, organele de solutionare a contestatiei constata neclaritatea starii de fapt fiscale determinata de faptul ca nu pot stabili care este quantumul impozitului pe profit pentru care se respinge ca neintemeiata contestatia si care este quantumul impozitului pe profit pentru care este necesara reverificarea si reanalizarea situatiei fiscale, deoarece pentru anumite capete de cerere s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere contestate, iar pentru altele respingerea ca neintemeiata contestatiei, astfel incat se afla in imposibilitatea dezlegarii acestui capat de cerere si, avand in vedere prevederile pct.4 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„.....4. *La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport cu motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile pronuntate de instanta de judecata, in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.*”

si ale art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**”, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „*Rolul activ*” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„*Rolul activ*

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata*

organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a petentei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

.....5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

*11.7. Prin noul act administrativ fiscal, **intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare**, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

Taxa pe valoarea adaugata

TVA in cuantum de lei se refera la :

- lei aferenta marfii care nu a fost pusa la dispozitia organelor de control;

- lei TVA dedusa conform facturii fiscale de avans nr. 04/08.....2007 in valoare de lei emisa de SC

- lei TVA dedusa conform facturii fiscale nr. emisa de SC SRL reprezentand avans marfa;

- lei TVA dedusa conform facturii fiscale nr. emisa de SC SRL reprezentand prestrari servicii, in baza Contractului nr.;

- lei TVA dedusa conform facturii fiscale nr. emisa de SC SRL cu sediul in judetul; obiectul contractului il reprezinta prestari servicii conform Contractului din data de si se refera la depozitare cereale si produse agricole la baza de receptie situata in judetul

- lei TVA dedusa din factura nr. emisa de SC SRL cu sediul in judetul; obiectul contractului il reprezinta prestari servicii conform Contractului din data de si se refera la depozitare cereale si produse agricole la baza de receptie situata in judetul

- lei.

a. Referitor la TVA in suma de lei

In fapt, TVA suma de lei, stabilita de organele de inspectie fiscala, este aferenta sumei de lei (..... lei x 24%), contravaloarea unor achizitii de ingrasaminte din in valoare de euro, conform facturii proforma nr. respectiv factura (invoice) nr., si contravaloarea unor servicii si costuri legate de acest import in suma de lei, conform facturii nr. (..... euro).

Organul de inspectie fiscala a avut in vedere faptul ca pentru aceste facturi societatea nu a prezentat declaratiile vamale de import si contractul incheiat cu furnizorul din

Contravaloarea facturii nr. in valoare de euro a fost achitata in data de, conform extrasului de cont emis de Banca-....., finantarea, fiind asigurata de societatea SPA cu sediul in

Legat de aceasta achizitie, in data de comisarii Garzii Financiare au efectuat un control la aceasta societate si au solicitat sa le fie prezentata marfa care era inregistrata in contul 371 in valoare de lei pentru a efectua inventarierea acesteia.

Intrucat reprezentantul societatii nu a prezentat stocul faptic al marfii, comisarii Garzii Financiare au stabilit implicatiile fiscale, respectiv impozit pe profit in suma de lei (..... lei x%) si TVA in suma de lei (..... lei x 24%) si au sesizat organele in drept pentru prejudiciul in valoare de lei.

Fata de cele stabilite de catre comisarii Garzii Financiare, cat si de catre organul de inspectie fiscala, societatea sustine ca in mod eronat s-a retinut prin decizia de impunere contestatata ca suma de lei reprezentand costul marfii constituie lipsa de inventar, intrucat situatia creata este urmare a unei erori de inregistrare in contabilitate, intrucat prin comanda din data de societatea a confirmat achizitionarea unor produse de la societatea, plata efectuandu-se in doua transe, respectiv 30% la confirmarea comenzii, diferenta de 70% urmand a se achita la data expedierii marfii .

La dosarul contestatiei a fost depusa fisa analitica a contului 401 privind furnizorul de unde rezulta ca a fost achitata contravaloarea facturii nr. / - avans de 30% - in suma de euro (reprezentand plata serviciu), iar factura nr. / reprezentand 70% din contravaloarea marfii in valoare de euro nu este achitata, ceea ce presupune ca aceste marfuri nu au mai fost livrate.

Referitor la acest capat de cerere, din Referatul cu propuneri de clasare si disjungere a cercetarilor, ce a stat la baza emiterii Ordonatei de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosarul nr., reies urmatoarele:

„nu se poate face dovada ca societatea a achizitionat (receptionat) marfurile cu privire la care organele de control au estimat un prejudiciu adus bugetului de stat ca urmare a valorificarii, iar operatiunea nu ar fi fost inregistrata in contabilitate, in cauza nu se poate retine cauzarea prejudiciului de lei (din care suma de lei reprezinta TVA ,iar suma de lei reprezinta impozit pe profit) de la plata caruia s-a sutras, precum si faptul ca prin inregistrarea celor doua facturii emise de nu a fost influentat TVA deductibil si nici impozitul pe profit , urmeaza se propune clasarea cauzei in ceea ce priveste omisiunea inregistrarii in evidenta contabila a SC SRL a presupusei operatiuni de valorificare a stocului de marfa neidentificat fizic in valoare de ,3 lei, fiind incidente prev. art. alin.(l) lit.b si din N.C. proc. pen (fapta nu este pravazuta de legea penala asa cum a fost descrisa).”

Potrivit Codului de procedura penala, urmarirea penala reprezinta activitatea specifica desfasurata de organele de urmarire penala, avand drept scop strangerea probelor necesare cu privire la existenta infractiunilor, la identificarea faptasilor si la stabilirea raspunderii acestora, pentru a se constata daca este sau nu cazul sa se dispuna trimiterea in judecata.

Aspectele rezultate din cercetarea penala au inraurire hotaratoare si asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa, intre ele existand o stransa interdependenta, avand in vedere ca in speta se ridica problema stabilirii realitatii achizitiilor de marfuri realizate de contestatara.

In speta, s-a dispus si expertiza contabila si referitor la acest capat de cerere expertul precizeaza ca: *“din documentele contabile ale societatii rezulta ca s-a platit, la, suma de Euro ce ar fi trebuit sa reprezinte "servicii" de 30% din valoarea marfii cu O.P. prin banca Precizam ca pe factura de Euro) este indicat drept cont al Beneficiarului nu contul societatii furnizoare (..... CO, LTD) ci contul persoanei fizice Deoarece pe aceasta factura este indicat ca reprezinta " The service and cost for your order", expertiza considera ca suma de Euro poate reprezenta atat o parte din costul marfii cat si o parte de comision al unui intermediar chinez, persoana fizica.”* (...) Deoarece pe aceasta factura, ca si pe confirmarea de comanda, este inscris ca reprezinta "servicii si cost", plata este indicata a fi facuta in contul unei persoane fizice, iar suma facturata nu reprezinta matematic exact procentul de 30% din totalul valoric al comenzii asa cum este mentionat in confirmarea de comanda, expertiza nu se poate pronunta categoric asupra naturii acestei sume care poate reprezinta si partial valoarea marfii si partial servicii de intermediere.”

Expertiza a constatat de asemenea ca in contabilitatea societatii s-a inregistrat ca marfa avansul de Euro platit si factura care reprezinta diferenta de 70% (neplatita), fara a avea la baza un document justificativ conform reglementarilor contabile, in lipsa acestor acte, nu se puteau efectua inregistrari in contul 371 "Marfuri", sumele platite cu titlu de avans (lato sensii) urmand a fi inregistrate in contul 4091 "Fumizori-debitori pentru cumparari de bunuri de natura stocurilor (A)" sau in contul 473 " Decontari din operatii in curs de clarificare (A/P)".

Legat de valoarea prejudiciului stabilit de catre comisarii Garzii Financiare expertul precizeaza ca: *„Din examinarea acestor documente, rezulta ca organele de control ale Garzii Financiare nu au utilizat un anume criteriu de estimare a pretului de vanzare/ valorificare, ci au preluat pur si simplu soldul debitor al contului 371 "Marfuri", in suma de lei si au aplicat asupra acestuia TVA in cota de 24%, rezultand suma de lei si impozit pe profit in cota de%, rezultand suma de lei.”*

In speta sunt aplicabile si prevederile pct.4 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului

IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„.....4. *La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport de motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, a expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile pronuntate de instanta de judecata in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.*

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta, documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile petentei, motivatia procurorului, se retin urmatoarele:

- suma de lei reprezinta contravaloarea unor achizitii de ingrasaminte din in valoare de euro (factura proforma nr. respectiv invoice nr.), inregistrata eronat in contul 371 – marfuri ;

- nu exista document care sa probeze ca societatea a receptionat marfurile in discutie, acestea fiind eronat inregistrate in contul 371.

In drept, referitor la documentele justificative sunt aplicabile prevederile:

- art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada de referinta:

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

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

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca si nedeductibila suma de lei, motivat de faptul ca pentru aceste facturi societatea nu a prezentat declaratiile vamale de import si contractul incheiat cu furnizorul din

Contravaloarea facturii nr. in valoare de euro a fost achitata in data de, conform extrasului de cont emis de Banca-....., finantarea fiind asigurata de societatea SPA cu sediul in

Legat de aceasta achizitie, in data de comisarii Garzii Financiare au efectuat un control la aceasta societate si au solicitat sa le fie prezentata marfa care era inregistrata in contul 371 in valoare de lei pentru a efectua inventarierea acesteia.

Intrucat reprezentantul societatii nu a prezentat stocul faptic al marfii, comisarii Garzii Financiare au stabilit implicatiile

fiscale, respectiv impozit pe profit in suma de lei (.....%*) si TVA in suma de lei (.....*24%) si au sesizat organele in drept pentru prejudiciul in valoare de lei.

Fata de cele stabilite de inspectia fiscala, societatea sustine ca pentru cheltuielile nedeductibile stabilite de organul de inspectie fiscala, in suma de lei s-a recalculat eronat si TVA nedeductibila in suma de lei si s-a indicat drept temei legal art. 128 alin. 4 lit. d din Codul fiscal care este abrogat.

Asa cum s-a aratat si anterior, in solutionarea capatului de cerere privind diferenta de impozit pe profit, se retine ca prin Sentinta penala nr. pronuntata de TRIBUNALULUI - Sectia penala in Dosar nr. a fost solutionata definitiv latuira penala in ceea ce priveste SC SRL si referitor la acest capat de cerere instanta a concluzionat ca :

*„factura fiscala emisa de CO.ltd la data de in valoare de euro tranzactie care nu a fost finalizata iar suma de euro nu a fost precum si faptul ca prin inregistrarea acestor operatiuni nu a fost afectat rezultatul exercitiului financiar si nici TVA datorata bugetului de stat.Aceasta sustinere este confirmata si de catre inspectorul antifrauda detasat in cadrul Parchetului de pe langa Tribunalul care a concluzionat in documentul intitulat „PUNCT DE VEDERE,, din 30.09.2014 ca prin inregistrarea acestei operatiuni in evidenta contabila nu exista implicatii fiscale constand in TVA si impozit pe profit cauzate bugetului de stat, **respectiv societatea nu a dedus TVA si nu a diminuat impozitul pe profit.**”*

Aspectele rezultate din cercetarea penala au inraurire hotaratoare si asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa, intre ele existand o stransa interdependenta, avand in vedere ca in speta se ridica problema stabilirii realitatii achizitiilor de marfuri realizate de contestatara.

De asemenea , in acest dosar s-a dispus expertiza contabila si, legat de valoarea prejudiciului stabilit de catre comisarii Garzii Financiare expertul precizeaza ca: *„Din examinarea acestor documente, rezulta ca organele de control ale Garzii Financiare nu au utilizat un anume criteriu de estimare a pretului de vanzare/ valorificare, ci au preluat pur si simplu soldul debitor al contului 371 "Marfuri", in suma de lei si au aplicat asupra acestuia TVA in cota de 24%, rezultand suma de lei si impozit pe profit in cota de%, rezultand suma de lei.”*

In speta sunt aplicabile si prevederile pct.4 din OPANAF nr. 3741 din 23 decembrie 2005 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

"4. La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport de motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, a expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile pronuntate de instanta de judecata in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.

Avand in vedere prevederile legale aplicabile in speta, documentele existente la dosarul cauzei, sustinerile petentei, motivatia procurorului de caz precum si expertiza efectuata in speta, se retin urmatoarele:

- suma de lei reprezinta contravaloarea unor achizitii de ingrasaminte din in valoare de euro (factura proforma nr. respectiv factura invoice nr.), inregistrata in contul 371 – marfuri si care in fapt nu s-a realizat, inregistrarea contabila fiind eronata;

- pentru aceasta suma instanta s-a pronuntat in sensul ca nu exista implicatii fiscale constand in TVA si impozit pe profit cauzate bugetului de stat, respectiv societatea nu a dedus TVA si nu a diminuat impozitul pe profit.;

- nu exista document care sa probeze ca societatea a receptionat marfurile in discutie, fiind eronat inregistrate in contul 371.

Potrivit art. 7 alin. (2) din Odonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Potrivit prevederilor legale citate, pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabililor, organele fiscale au dreptul sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare, identificând si tinând cont de toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

Totodata, potrivit art.94 alin.(1) din Odonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”

Conform alin.(2) al aceluiași articol, inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

„a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.”, iar potrivit alin.(3):

„(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate in dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;

c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;

d) solicitarea de informatii de la terti;

e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale;

f) stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

In prezenta cauza, singurul motiv pentru care organele de inspectie fiscala au considerat ca SC SRL a marit baza impozabila a impozitului pe profit este faptul ca petenta a inregistrat in contul 371 „Marfuri” facturi fiscale emise eronat.

Avand in vedere mentiunile din Referatul cu propuneri de calasare si disjungere a cercetarilor ce a stat la baza emiterii Ordonatei de clasare din pronuntata de Parchetul de pe langa Tribunalul in Dosarul nr., faptul ca organele de inspectie nu au tinut cont ca inregistrarea formala efectuata de petenta in contul 371 „Marfuri” nu influenteaza conturile de venituri si cheltuieli si, implicit, nu influenteaza stocul faptic (faptic, stocul nu a existat), constatarile inspectiei fiscale fiind fundamentate pe o stare de fapt ce a fost desfiintata de

constatarile organelor de cercetare penala, organul competent in solutionarea contestatiei se afla in imposibilitatea dezlegarii acestui capat de cerere si, avand in vedere prevederile pct.4 din OANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„.....4. *La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport cu motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile pronuntate de instanta de judecata, in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.*”

si ale art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**”, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „**Rolul activ**” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„**Rolul activ**

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. **In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.***

(3) *Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

b. Referitor la TVA in suma de lei dedusa din factura de avans nr. 04/08.....2007 in valoare de lei emisa de SC

In fapt, societatea a inregistrat in contul 233 „*Imobilizari necorporale in curs*” suma de lei conform facturii fiscale nr. emisa de SC SRL cu sediul in Timisoara reprezentand contravaloare „*drept de acces*” la utilitati conform Contractului nr., din care s-a dedus TVA in suma de lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit TVA ca nedeductibila intrucat societatea a prezentat ca si documente justificative privind aceasta tranzactie o anexa emisa de furnizor in care au fost inscrise facturi de achizitie privind investitia, fara a prezenta autorizatia de constructie, situatii de lucrari/raport de activitate, proces-verbal de receptie a lucrarilor efectuate din care sa rezulte obiectivul si stadiul lucrarilor efectuate, astfel ca societatea nu a facut dovada ca achizitia este realizata in folosul operatiunilor impozabile .

Fata de cele stabilite de catre organele de inspectie fiscala, societatea sustine ca serviciile prestate de SC SRL reprezinta contravaloare „*drept de acces utilitati*”, situatie in care nu au fost necesare deize, raport de activitate, etc. asa cum in mod eronat au apreciat organele de inspectie fiscala.

In drept, in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta „*drept de acces utilitati*”, in speta sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , republicata cu modificarile ulterioare care precizeaza:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

Referitor la conditiile de exercitare a dreptului de deducere art. 146 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , republicata precizeaza:

“ Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit prevederilor legale anterior prezentate, legiuitorul a conditionat deductibilitatea TVA de prestarea efectiva a serviciilor si de necesitatea acestora pentru nevoile firmei, aceste conditii trebuind sa fie indeplinite cumulativ.

Totodata, se retine ca detinerea unei facturi, cu respectarea conditiilor impuse de prevederile legale in materie, nu este suficienta pentru a beneficia de

dreptul de deducere al TVA, persoana impozabila trebuie sa justifice in primul rand faptul ca bunurile achizitionate pe baza de factura sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, in conformitate cu prevederile legii fiscale.

Astfel, se retine ca aceste cerinte legale trebuie indeplinite in mod cumulativ, neindeplinirea unei cerinte, respectiv indeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Intrucat pentru amenajarea caii de acces societatea nu a depus alte documente justificative (autorizatia de construire, situatii de lucrari/raport de activitate, proces-verbal de receptie a lucrarilor efectuate din care sa rezulte obiectivul sau stadiul lucrarilor efectuate), aceasta nu justifica utlizarea de servicii in folosul operatiunilor taxabile si prin urmare nu sunt indeplinite conditiile de deductibilitate.

In drept, conform dispozitiilor art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ ART. 73

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.”

Sustinerile petentei din contestatie nu sunt opozabile conform art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, si nu pot fi luate in considerare deoarece in motivarea contestatiei petenta nu a prezentat alte mijloace de proba de natura in scrisurilor, asa cum sunt ele definite la art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in sustinerea declaratiilor sale.

Or, intrucat petenta este cea care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune este una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatoarei.

Situatiei de fapt ii este aplicabil si principiul de drept potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiu consfintit de art. 243 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedura civila „*cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.*”

Astfel, sarcina probei nu implica un drept al contestatarei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac.

Astfel, intrucat SC SRL nu a motivat pretentiile din contestatia formulata cu motive de drept si in scrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala care sa infirme situatia de fapt

constatata de inspectia fiscala, respectiv documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept, **se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA in suma lei**, in temeiul prevederilor art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu dispozitiile pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

c. Referitor la TVA in suma de lei

In fapt, in ceea ce priveste TVA in suma de lei, petenta nu aduce argumente si nu invoca dispozitii legale in sustinerea celor solicitate.

In drept, sunt incidente dispozitiile art. 206 alin. (1) lit. c) si lit. d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia; [...]”

Totodata in speta sunt incidente si prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul nr. 2.906/2014 potrivit carora:

„Contestatia poate fi respinsa ca: [...] nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei” coroborate cu prevederile pct. 2.5 din acelasi act normativ, potrivit carora:

„Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Incidente spetei sunt si prevederile art. 213 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) in solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.”

Avand in vedere cele de mai sus, intrucat contestatorul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.

Se retine ca sarcina probei nu implica un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili

administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Din documentele aflate la dosarul cauzei reiese ca societatea nu aduce argumente de fapt si nu invoca temeiuri de drept in sustinerea propriei cauze.

Prin urmare, avand in vedere cele de mai sus, precum si faptul ca societatea petenta nu aduce motivatii bazate pe documente justificative si argumente privind starea de fapt si de drept prin care sa rezulte o situatie contrara fata de cea constatata de organele fiscale, in temeiul art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF nr. 2.906/2014, **se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de petenta pentru suma de lei reprezentand TVA .**

d. Referitor la TVA in suma de lei

In fapt, petenta a dedus TVA in suma de lei conform facturii fiscale nr., in valoare totala de lei, si reprezinta contravaloare servicii conform Contract nr. incheiat cu SC SRL din judetul, obiectului contractului fiind *„activitati necesare derularii importurilor din tari care nu apartin UE si vanzarea produselor vrac/ preambalate”*.

Societatea sustine ca in mod superficial organul de inspectie fiscala a apreciat clauzele contractuale si, in acest sens, la dosarul contestatiei a fost anexat contractul pentru stabilirea corecta a obiectului acestuia, respectiv activitatea de certificare si nu retenirile trunchiate ale organelor de inspectie fiscala.

In vederea justificarii cheltuielilor inregistrate, au fost anexate certificate emise de SC SRL pentru ca societatea sa poata desfasura obiectul de activitate potrivit actului constitutiv.

Din analiza documentelor depuse de societate, se retine ca factura a fost emisa in data de, iar certificatele au fost emise de SC SRL din judetul in luna martie 2012.

De altfel, pentru intreaga perioada supusa inspectiei societatea **nu a desfasurat activitati de import.**

In drept, in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta *“drept de acces utilitati”*, in speta sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , republicata cu modificarile ulterioare care precizeaza:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

Referitor la conditiile de exercitare a dreptului de deducere art. 146 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata precizeaza:

“ *Conditii de exercitare a dreptului de deducere*

(1) *Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

a) *pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);”*

Potrivit prevederilor legale anterior prezentate, legiuitorul a conditionat deductibilitatea TVA de prestarea efectiva a serviciilor si de necesitatea acestora pentru nevoile firmei, aceste conditii trebuind sa fie indeplinite cumulativ.

Totodata, se retine ca detinerea unei facturi, cu respectarea conditiilor impuse de prevederile legale in materie, nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, persoana impozabila trebuie sa justifice in primul rand faptul ca bunurile achizitionate pe baza de factura sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, in conformitate cu prevederile legii fiscale.

Astfel, se retine ca aceste cerinte legale trebuie indeplinite in mod cumulativ, neindeplinirea unei cerinte, respectiv indeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Sintetizand, organele de solutionare a contestatie constata urmatoarele:

- factura a fost emisa in data de
- certificatele au fost emise de SC SRL din jude-tul in luna martie 2012;
- certificatele sunt ulterioare emiterii facturii;
- societatea nu a desfasurat activitati de import, dar obiectul contractului il reprezinta „*activitati necesare derularii importurilor din tari care nu apartin UE si vanzarea produselor vrac/ preambalate*”;
- petenta nu justifica efectuarea cheltuielilor in scopul realizarii veni-turilor impozabile.

Avand in vedere cele precizate, prevederile legale in materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de lei, aferenta Contractului nr. incheiat cu SC SRL din judetul, fapt pentru care, in temeiul prevederilor art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu dispozitiile pct.11.1 lit.a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea

Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, anterior citate, **se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA in suma de lei.**

e. Referitor la TVA in suma de lei

In fapt, petenta a dedus TVA in suma de lei conform facturilor fiscale emise de SC SRL cu sediul in judetul astfel:

- factura fiscala nr. in valoare de, TVA lei;
- factura fiscala nr. in valoare de lei, TVA lei;
- factura fiscala nr. in valoare de lei, TVA lei.

Obiectul contractului in temeiul caruia s-au derulat relatiile economice intre societatea contestatoare si SC SRL il reprezinta prestari servicii si se refera la depozitare cereale si produse agricole la baza de receptie situata in judetul

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca din verificarea documentelor contabile nu rezulta ca in perioada supusa inspectiei fiscale societatea a depozitat cereale sau alte produse agricole la baza

Societatea petenta sustine ca in perioada verificata societatea nu a depozitat cereale sau produse agricole la baza respectiva, dar acest fapt nu are relevanta intrucat acest depozit a fost contractat in vederea realizarii operatiunii de import, activitate prevazuta in actul constitutiv al societatii.

In drept, in ceea ce priveste dreptul de deducere a TVA aferenta "*drept de acces utilitati*", in speta sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) si alin. (2) lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata cu modificarile ulterioare care precizeaza:

"Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;

Referitor la conditiile de exercitare a dreptului de deducere art. 146 alin. (1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata precizeaza:

" Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate

in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);”

Potrivit prevederilor legale anterior prezentate, legiuitorul a conditionat deductibilitatea TVA de prestarea efectiva a serviciilor si de necesitatea acestora pentru nevoile firmei, aceste conditii trebuind sa fie indeplinite cumulativ.

Totodata, se retine ca detinerea unei facturi, cu respectarea conditiilor impuse de prevederile legale in materie, nu este suficienta pentru a beneficia de dreptul de deducere al TVA, persoana impozabila trebuie sa justifice in primul rand faptul ca bunurile achizitionate pe baza de factura sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, in conformitate cu prevederile legii fiscale.

Sintetizand, organele de solutionare a contestatie constata urmatoarele:

- societatea nu a depozitat cereale sau produse agricole la baza de receptie situata in judetul

- desi petenta sustine ca in perioada verificata societatea nu a depozitat cereale sau produse agricole la baza respectiva, iar contractul a fost incheiat in vederea realizarii operatiunii de import, societatea nu a desfasurat activitati de import in perioada supusa verificarii;

- obiectul contractului in temeiul caruia s-au derulat relatiile economice intre societatea contestatoare si SC SRL se refera la depozitare cereale si produse agricole la baza de receptie situata in judetul

- petenta nu justifica efectuarea cheltuielilor in scopul realizarii veniturilor impozabile.

Avand in vedere cele precizate, prevederile legale in materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de lei, fapt pentru care, in temeiul prevederilor in temeiul prevederilor art. 216 alin.(1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu dispozitiile pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, anterior citate, **se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru TVA in suma de lei.**

f. Referitor la TVA in suma de lei

In fapt, analizand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM, organele de solutionare competente sa solutioneze contestatia au constatat ca organele de inspectie fiscala nu au prezentata motivele de fapt ce au stat la baza stabilirii TVA in suma de lei, iar petenta nu a adus argumente si nu a invocat dispozitii legale in ceea ce priveste acest aspect.

In drept, sunt incidente dispozitiile art. 206 alin. (1) lit. c) si lit. d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

“Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: [...]”

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se intemeiaza contestatia; [...]”

coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul nr. 2.906/2014 , potrivit carora:

„Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Incidente spetei sunt si prevederile art. 213 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) in solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.”

Potrivit art. 7 alin. (2) din Odonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Potrivit prevederilor legale citate, pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabililor, organele fiscale au dreptul sa examineze starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare, identificând si tinând cont de toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

Totodata, potrivit art.94 alin.(1) din Odonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.”

Conform alin.(2) al aceluiasi articol, inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

„a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

c) sanctionarea potrivit legii a faptelor constatate si dispunerea de masuri pentru prevenirea si combaterea abaterilor de la prevederile legislatiei fiscale.”, iar potrivit alin.(3):

„(3) Pentru ducerea la indeplinire a atributiilor prevazute la alin. (2) organul de inspectie fiscala va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate in dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;

c) discutarea constatarilor si solicitarea de explicatii scrise de la reprezentantii legali ai contribuabililor sau imputernicitii acestora, dupa caz;

d) solicitarea de informatii de la terti;

e) stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul inceperii inspectiei fiscale;

f) stabilirea de diferente de obligatii fiscale de plata, precum si a obligatiilor fiscale accesorii aferente acestora;”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.

Avand in vedere mentiunile din Raportul de inspectie fiscala nr. F-TM, ce a stat la baza emiterii Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM, faptul ca organele de inspectie nu au prezentat in continutul deciziei de impunere contestate motivele de fapt ce au stat la baza stabilirii TVA in suma de lei, organul competent in solutionarea contestatiei se afla in imposibilitatea dezlegarii acestui capat de cerere si, avand in vedere prevederile pct.4 din OANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„.....4. La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport cu motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile

pronuntate de instanta de judecata, in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.”

si ale art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „ Rolul activ” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Referitor la accesoriile in suma totala de lei,
constand in:

- dobanzi/majorari de intarziere impozit profit = lei;
- penalitati de intarziere impozit profit = lei;
- dobanzi de intarziere TVA = lei;
- penalitati de intarziere TVA = lei.

Referitor la calculul dobanzilor de intarziere stabilite prin decizia contestata, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, legislatia in vigoare din perioada analizata prevede urmatoarele in OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 119

Dispozitii generale privind dobanzi si penalitati de intarziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.(...)

ART. 120

Dobanzi

(1) Dobanzile reprezinta echivalentul prejudiciului creat titularului creantei fiscale ca urmare a neachitarii de catre debitor a obligatiilor de plata la scadenta si se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.(...)"

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere calculate pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Sintetizand aspectele analizate la punctele anterioare, organele de solutionare a contestatiei constata neclaritatea starii de fapt fiscale determinata de faptul ca pentru anumite capete de cerere s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere contestate, iar pentru altele respingerea ca neintemeiata sau nemotivata a contestatiei, astfel incat se afla in imposibilitatea dezlegarii acestui capat de cerere si, avand in vedere prevederile pct.4 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„.....4. La solutionarea contestatiilor, organele de solutionare se vor pronunta si in raport cu motivarea rezolutiilor de scoatere de sub urmarire penala, neincepere sau incetare a urmaririi penale, expertizelor efectuate in cauza, precum si in raport cu considerentele cuprinse in hotararile pronuntate de instanta de judecata, in masura in care au implicatii asupra aspectelor fiscale.”

si ale art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „ Rolul activ” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru

determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din OPANAF nr. 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

.....5. In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 213, 214 si 216 din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, se

DECIDE :

- **desfiintarea partiala a** Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM pentru suma totala de lei, reprezentand:
 - impozit profit = lei;
 - dobanzi/majorari de intarziere impozit profit = lei;
- penalitati de intarziere impozit profit = lei;
- TVA = lei;

- dobanzi/majorari de intarziere TVA = lei;
- penalitati de intarziere TVA = lei;

urmand ca organele fiscale sa procedeze la refacerea acesteia, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei.

- **respingerea ca nemotivata** a contestatiei formulate de SC SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM pentru TVA in suma de **lei.**

- **respingerea ca neintemeiata** a contestatiei formulate de SC SRL impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-TM pentru TVA in suma de **lei..**

- prezenta decizie se comunica la :
 - SC SRL;
 - AJFP - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....