



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

Operator de date cu caracter personal  
nr. ANSPDCP 759/2003  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B  
300081, Timișoara  
Tel: +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332

## D E C I Z I E nr.3389/27.04.2018

privind modul de soluționare a contestației depusă de Societatea X SRL - în insolvență, înregistrată la fosta Direcție Generală a Finanțelor Publice a jud.Hunedoara sub nr. .../30.04.2013 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../03.11.2017

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Hunedoara– Inspecție Fiscală cu adresa nr. HDG-AIF .../16.08.2017 asupra contestației formulată de Societatea X SRL - în insolvență, CUI ..., înregistrată la ORC Hunedoara sub nr...., cu sediul în ..., jud. Hunedoara, reprezentată legal prin CI SPRL cu sediul în ... jud.Hunedoara, în calitate de administrator judiciar, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../29.03.2013, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit..... lei
- accesorii aferente impozitului pe profit..... lei
- TVA..... lei
- accesorii aferente TVA..... lei
- impozit venit dividende..... lei
- accesorii aferente impozitului pe venit dividende..... lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la fosta Direcție Generală a Finanțelor Publice a jud.Hunedoara sub nr. .../30.04.2013, față de data comunicării actelor administrativ-fiscale contestate, respectiv 05.04.2013, potrivit afirmației administratorului judiciar din adresa nr....05.04.2013 comunicată fostei DGFP Hunedoara, anexată în copie la dosarul contestației.

Întrucât prin adresa nr. .../21.03.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul fostei Direcții Generale a Finanțelor Publice Hunedoara au

sesizat D.I.I.C.O.T-Biroul Teritorial Hunedoara cu privire la aspectele constatate în Procesul-verbal nr. .../21.03.2013, serviciul de soluționare a contestațiilor din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara, prin Decizia nr.../01.11.2013, a suspendat soluționarea contestației formulată de Societatea X SRL - în insolvență până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Prin Rechizitoriul din data de 18.11.2016 emis în dosarul .../2011 al D.I.I.C.O.T-Biroul Teritorial Hunedoara, s-a dispus o soluție de clasare cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală, apreciindu-se că nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii, întrucât în sarcina inculpaților s-a reținut săvârșirea infracțiunii de înșelăciune.

Față de Ordonanța de clasare din 18.11.2016 emisă în dosarul .../2011, D.G.R.F.P Timișoara prin A.J.F.P Hunedoara a formulat plângere, respinsă de Procurorul Șef al D.I.I.C.O.T-Serviciul Teritorial Alba Iulia prin Ordonanța nr.../2017.

Împotriva celor două soluții emise de procurori, D.G.R.F.P Timișoara prin A.J.F.P Hunedoara a formulat plângere întemeiată pe preved.art.340 Cod procedură penală, înregistrată la Tribunalul Hunedoara-Secția Penală sub nr.../13.02.2017, respinsă, definitiv, prin Încheierea penală nr.../2017 în Dosar nr.../2017 dată de Tribunalul Hunedoara la data de 12.07.2017.

Întrucât, potrivit prevederilor pct.14.4 din OANAF Nr. ...1/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

*„14.4. În situațiile în care procedura administrativă de soluționare a contestației a fost suspendată conform art. 277 alin. (1), iar organele abilitate reprezentate de instanța judecătorească sau organele de cercetare și urmărire penală se pronunță definitiv, competența de soluționare aparține organului de soluționare competent la data rămânerii definitive a soluției acestora.”*

și în considerarea faptului că la data de 12.07.2017, data pronunțării de către Tribunalul Hunedoara a Încheierii penale nr.../2017 în Dosar nr.../2017, definitivă, competența materială în soluționarea contestației aparținea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF,

în temeiul prevederilor art.4 alin.(2) din OANAF Nr...0/2015 privind condițiile de delegare a competenței de soluționare a contestațiilor altui organ de soluționare, prin adresa nr.A\_SLP .../30.10.2017 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF și înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../03.11.2017 , *„competența de soluționare a contestației formulată de Societatea X SRL - în insolvență împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013 emisă de fosta DGFP Hunedoara a fost delegată de la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor către serviciul specializat de soluționare a*

*contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara*”, fiind transmis și dosarul contestației.

Pe cale de consecință, constatând că sunt îndeplinite condițiile pentru care a fost suspendată soluționarea contestației pe calea administrativă de atac, respectiv a încetat definitiv latura penală și sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 269, art. 270, art.272 și art. 277 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara va relua procedura administrativă, fiind investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, societatea petentă susține următoarele:

*1.Cu privire la impozitul pe profit și accesorii aferente*

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr. .../29.03.2013, organele de inspecție fiscală, au stabilit, în sarcina societății X SRL, impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, aferent anului 2011, ca urmare a neacordării dreptului de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de ... lei, reprezentând contravaloarea mărfurilor achiziționate de la SC ET SRL și accesorii în sumă totală de ... lei (mai mare decât totalul costurilor cu aceste mărfuri cu suma de ... lei), motivând următoarele:

„Întrucât SC X SRL nu are o evidență analitică, cantitativ-valorică a intrărilor din contul 371 "Mărfuri", reprezentanții societății nu au pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte data la care au fost scăzute din gestiune marfurile înscrise pe facturile care au la furnizor SC ET SRL, societate care, prin faptul că nu a declarat livrări de bunuri către SC X SRL, nu a depus deconturi de TVA, nu a recunoscut livrările către aceasta.”

"...documentele de achiziție nu îndeplineau calitatea de document justificativ, în sensul că, societatea nu a putut proba realitatea economică a tranzacției, în condițiile în care furnizorul nu înregistrează achiziții de medicamente".

Din conținutul raportului de inspecție contestat nu rezultă că ar fi fost constatate alte aspecte care să infirme realitatea tranzacțiilor efectuate între SC X SRL și SC ET SRL .

Față de cele prezentate, petenta consideră ca nejustificată și nelegală măsura luată de organele inspecție a nu acorda drept de deducere pentru cheltuielile cu mărfurile achiziționate de la SC ET SRL în perioada 01.09.2010 - 31.01.2012, prin invocarea preveder. art 21. alin (4) lit f) din Codul fiscal

Din conținutul raportului de inspecție fiscală contestat nu rezultă că:

- facturile pe baza cărora au fost efectuate înregistrările contabile nu ar avea calitatea de document justificativ;

- operațiunile efectuate nu ar fi reale.

Societatea petentă susține că dovedește realitatea prin prezentarea facturilor fiscale emise de SC ET care furnizează toate informațiile

prevăzute de normele legale în vigoare , informații verificate de organele de inspecție și care nu au fost infirmate de către acestea.

Referitor la cu afirmația organelor de inspecție fiscală cum că "documentele de achiziție nu îndeplineau calitatea de document justificativ, în sensul că societatea nu a putut proba realitatea economică a tranzacției" în condițiile în care SC ET nu a declarat livrările de bunuri și nu a depus deconturi de TVA, răspunderea pentru această posibilă nerespectare a prevederilor legale revine în exclusivitate acestei societăți furnizoare.

În ceea ce privește afirmația organelor de inspecție referitoare la faptul că SC X SRL nu are o evidență cantitativ - valorică a intrărilor din contul 371 »Mărfuri" și nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente din care să rezulte data la care au fost scăzute din gestiune mărfurile înscrise pe facturile care au ca furnizor SC ET SRL, se precizează faptul că, potrivit preved. art.12 alin.(2) din Legea contabilității, "Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric sau numai valoric, în condițiile stabilite de reglementările legale."

Totodată, în conformitate cu prevederile pct. 160 alin.(4) din OMFP 3055/2009, „repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient .. "

Având în vedere aceste prevederi legale, petenta susține că a condus evidența mărfurilor utilizând metoda global valorică astfel că diferențele de preț și costul mărfurilor au fost determinate ca urmare aplicării coeficientului obținut în condițiile citate mai sus.

Din punct de vedere fiscal, întrucât mărfurile achiziționate de petentă în perioada septembrie 2010 - ianuarie 2012, de la SC ET SRL, au fost înregistrate în evidența contabilă proprie pe bază de documente justificative, legal întocmite, iar din vânzarea mărfurilor societatea a înregistrat venituri, numai în anul 2011, de ET lei, petenta consideră că în mod nejustificat organele de inspecție nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu mărfurile în sumă de ... lei.

Se reține faptul că, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada 01.09.2010-31.01.2012 SC X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de medicamente în valoare totală de ... lei (din care TVA ... lei) în baza mai multor facturi emise de SC ET SRL . Potrivit acestei constatări, valoarea mărfurilor (fără TVA) achiziționate de la SC ET SRL, în această perioadă, este de ... lei, în timp ce organele de inspecție nu acordă drept de deducere, în vederea determinării profitului impozabil pentru anul 2011, pentru cheltuieli cu mărfurile achiziționate de la această societate, în sumă totală de ... lei.

Din punct de vedere procedural, petenta invocă nerespectarea, de către organele de inspecție fiscală, a prevederilor art.7 alin.(2), art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală , precum și a pct.6.1 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală.

În concluzie, petenta contestă suma de de ... lei reprezentând impozit pe profit și accesoriile aferente în suma de ... lei.

## *2. Cu privire la TVA și accesorii aferente*

În fapt, organele de inspecție fiscală, au stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei ca urmare:

a) neacordării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă în facturile fiscale pe baza cărora au fost achizitionate mărfurile, în perioada 01.09.2010 – 31.01.2012, de la SC ET SRL;

b) taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei aferentă unui așa zis minus în gestiune în sumă de ... lei;

c) taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei, stabilită pentru perioada 28.02.2012 – 31.03.2012, perioadă în care, după opinia organelor de inspecție fiscală, activitatea societății ar fi fost suspendată;

d) taxă pe valoarea adăugată de plată stabilită ca urmare neluării în considerare de către organele de inspecție fiscală a unei operațiuni privind acordarea unui discount comercial, în sumă de ... lei.

Petenta consideră că, în mod nejustificat s-a stabilit în sarcina sa taxa pe valoarea sumă totală de ... lei, din următoarele motive:

a) în ceea ce privește măsura de neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, pentru facturile fiscale emise de SC ET SRL, motivată de organele de inspecție fiscală prin prisma faptului că acest furnizor este o societate comercială care nu funcționează la sediul social declarat, nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, iar începând cu data de 01.06.2012 este declarată inactivă, fiind astfel încălcate prevederile art. 146 alin. (1) din Legea 571/2003, petenta consideră că din conținutul actelor administrative contestate, nu rezultă constatări și aprecieri proprii ale organelor de inspecție care să infirme realitatea tranzacțiilor efectuate cu SC ET SRL sau că facturile pe baza cărora au fost efectuate înregistrările în evidența contabilă nu ar avea calitatea de document justificativ.

Petenta consideră facturile fiscale emise de SC ET SRL, furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, considerând ca nejustificată și nelegală măsura luată de organele de inspecție fiscală de a nu acorda drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de ... lei.

b) referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei calculată asupra unui așa zis minus în gestiune în sumă de ... lei, petenta precizează că acest așa zis minus în gestiune nu a fost stabilit în urma efectuării inventarierii și în conformitate cu prevederile pct.35 și 37 din OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor și capitalurilor proprii.

Ținând seama de obiectul de activitate al societății, comercializarea medicamentelor, la stabilirea dimensiunii minusului în gestiune nu s-a avut în vedere calculul perisabilităților prevăzute de lege.

Potrivit procesului verbal încheiat la data de 23.01.2012 și pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, a fost inventariat stocul de medicamente de către administratorul societății X SRL, constatându-se existența unui număr de 22 poziții medicamente care nu mai pot face obiectul comercializării, din care au fost preluate de către SC AS SRL Arad potrivit procesului verbal de predare-primire din data de 23.08.2012 un număr de 20 poziții medicamente în valoare totală de AS lei în vederea distrugerii acestora în conformitate cu dispozițiile legale.

c) referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de ... lei, stabilită pentru perioada 28.02.2012-31.03.2012 întrucât activitatea societății ar fi fost suspendată începând cu data de 27.02.2012, această afirmație este eronată, întrucât nu este dovedită în vreun fel.

d) referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă ... lei , aceasta a fost stabilită eronat, având în vedere că operațiunea contabilă a avut la bază documente justificative .

Din punct de vedere procedural, petenta invocă nerespectarea, de către organele de inspecție fiscală, a prevederilor art.7 alin.(2), art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală , precum și a pct.6.1 din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală.

În concluzie, petenta contestă suma de de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar și accesoriile aferente în suma de ... lei.

### *3. Cu privire la impozitul pe dividende și accesorii aferente*

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .../29.03.2013, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe veniturile din dividende persoane fizice, în sumă de ... lei, calculat asupra sumei de ... lei reprezentând soldul debitor al contului 455 "Sume datorate asociaților" recalculat de organele de inspecție fiscală.

După cum rezultă din conținutul Raportului de inspecție fiscală contestat, organele de inspecție au consemnat faptul că, în luna iunie 2011 au fost efectuate următoarele înregistrări în evidența contabilă:

401 "Furnizori" = 455 "Sume datorate asociaților" cu suma de ... lei;

461 "Alți debitori" = 455 "Sume datorate asociaților" cu suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală nu au analizat situația analitică a furnizorilor achitați și a avansurilor acordate debitorilor, din sume puse la dispoziția societății de către asociat, neluând în considerare aceste operațiuni și stabilind că, în urma efectuării controlului, contul 455 "Sume datorate asociaților" ar avea un sold debitor în sumă de ... lei.

Obligația de plată constând în impozit pe veniturile din dividende persoane fizice, a fost stabilit pentru perioada 01.05.2010-30.06.2012, prin aplicarea cotei de 16% asupra soldul debitor al contului 455 "Sume datorate asociaților", recalculat de organele de inspecție fiscală, impozit calculat lunar începând cu data de 01.07.2011 până la data de 31.03.2012.

Prin raportul de inspecție fiscală nu este prezentată o evoluție a soldului contului 455 "Sume datorate asociaților" pentru perioada

menționată mai sus și nici nu se oferă detalii cu privire la plățile efectuate către furnizori și debitori diverși din sume aduse ca aport personal de către asociați.

Organele de inspecție nu fac nicio referire la existența unor contracte privind punerea la dispoziția societății a unor sume de bani de către asociați și condițiile prevăzute de acestea.

Astfel, se considera că în mod eronat organele de inspecție fiscală au stabilit ca obligație de plată impozitul pe veniturile din dividende persoane fizice în suma de ... lei, prin invocarea prevederilor art. 7 pct. 12 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, întrucât petenta susține că nu se regăsește în vreuna din situațiile de mai sus, întrucât:

- nu a efectuat nicio distribuție în bani sau în natura către asociat;
- nu a plătit nicio sumă pentru achiziții de bunuri sau servicii de la asociatul unic, cu o valoare peste pretul pieței;
- nu a plătit nicio sumă pentru achiziții de bunuri sau servicii de la asociat, în folosul asociatului unic.

Având în vedere faptul că, societatea a restituit asociatului unic sumele puse la dispoziția societății de către acesta, precum și prevederile legale invocate mai sus, se contestă impozitul pe veniturile din dividende persoane fizice stabilit suplimentar, în suma de ... lei și accesoriile aferente în suma de ... lei.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul fostei DGFP Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:**

***1. Cu privire la impozitul pe profit***

Perioada supusă verificării: 01.05.2010 – 30.06.2012

În perioada 01.09.2010 - 31.01.2012 au fost înregistrate în evidența contabilă achiziții de medicamente (cu preponderență Avastin, Aranesp, Caelyx, Eprex, Xeloda, Sprycel, Neorecormon, Tarceva, Mabthera, Herceptin, Pegasys, etc.) în valoare totală de ... lei (din care TVA ... lei), în baza mai multor facturi care au la furnizor SC ET SRL

În urma unui control efectuat la SC ET SRL a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .../05.03.2013, fiind constatate următoarele aspecte în legătură cu această societate :

- Societatea este inactivă începând cu data de 01.06.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.
- Ultimele declarații depuse de societate sunt decontul de TVA aferent trimestrului IV 2010 (nr. 5749/25.01.2011), declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat cod 100, aferența lunii noiembrie 2010 (nr. ... / 22.12.2010) și « declarația informativă privind livrările/prestarile și achizițiile efectuate pe teritoriul național » cod 394 aferența semestrului II 2010 (nr. .... / 31.01.2011).

- Din analiza Declaratiei cod 394 aferenta semestrului II 2010, s-a constatat ca SC ET SRL nu declara livrari de bunuri in tara in aceasta perioada, iar valoarea achizitiilor este negativa , respectiv -... lei.

In decontul de TVA aferent trimestrului III 2010 ( perioada in care SC X SRL a inregistrat achizitii de la SC ET SRL in cuantum de ...,1 lei, din care TVA ... lei ) SC ET SRL declara livrari de bunuri si prestari servicii, taxabile cu cota de 9% in valoare totala de ... lei ( din care TVA ... lei ).

Intrucat SC X SRL nu are o evidenta analitica cantitativ-valorica a intrarilor si iesirilor din contul 371 Marfuri, reprezentantii societatii nu au pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte data la care au fost scazute din gestiune marfurile achizitionate de la SC ET SRL, societate care prin faptul ca nu a declarat livrari de bunuri catre SC X SRL nu a recunoscut livrarile catre aceasta societate.

In timpul inspectiei fiscale, organele de control au refacut fisele de magazie cantitativ –valorice ale medicamentelor tranzactionate de SC X SRL, constatandu-se ca pe anumite sortimente de medicamente, cantitatile vandute sunt mai mari decat cantitatile intrate .

In data de 14.03.2012, comisarii Garzii Financiare Sectia Alba au efectuat un control operativ si inopinat la SC X SRL in urma caruia a fost incheiat Procesul verbal nr. .../16.03.2012 .

Cu ocazia controlului mentionat s-a constatat ca societatea detine, potrivit balantei de verificare incheiata la data de 31.12.2012, un stoc scriptic de marfuri ( produse farmaceutice ) in suma de ... lei. La data controlului nu s-au putut prezenta faptic marfurile si nici documente care sa justifice lipsa acestora, rezultand astfel o diferenta intre stocul scriptic si cel faptic in suma de ... lei.

Ulterior, in luna ianuarie 2012, societatea a inregistrat in evidenta contabila factura de stornare emisa de ET SRL avand nr. 133, a carei data de emitere este 23.09.2011, in valoare totala de -... lei, din care TVA -... lei, constand in medicamente. In urma inregistrarii acestei facturi de stornare stocul scriptic de medicamente s-a redus cu ... lei , astfel ca la data de 28.02.2012 stocul scriptic de medicamente inregistrat de SC X SRL in balanta de verificare este de ... lei.

Avand in vedere cele prezentate referitor la SC ET SRL , operatiunea de achizitionare de bunuri de la aceasta societate nu a fost luata in considerare de catre organele de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 , potrivit carora :

« 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 scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei ».

Prin considerarea cheltuielilor cu scaderea din gestiune a marfurilor inscrise in facturi ce aveau in scris la furnizor ET SRL, drept cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil , in conditiile in care documentele de achizitie nu indeplineau calitatea de document justificativ, in sensul ca



societatea nu a putut proba realitatea economica a tranzactiei, in conditiile in care furnizorul nu inregistreaza achizitii de medicamente, au fost incalcate prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea 571/2003 , potrivit carora , sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil :

« 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»

Astfel, cheltuiala cu scaderea din gestiune a marfurilor inscrise pe facturile care au in scris la furnizor ET SRL , in valoare totala de ... lei ( ... lei in anul 2011 – ... lei in anul 2012 ) a fost considerata de organele de inspectie fiscala cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil .

În exercițiul financiar 2011, societatea nu a depus declaratia cod 101 privind impozitul pe profit , organele de inspectie procedând la recalcularea impozitului pe profit datorat după cum urmează:

- venituri totale	...lei;
- cheltuieli totale	... lei;
- profit contabil brut	... lei;
- <u>cheltuieli nedeductibile aferente scaderii din gestiune a bunurilor inscrise pe facturile emise de SC ET SRL</u>	... lei;
- venituri impozabile suplimentare	... lei
- profit net	... lei;
- recuperare pierdere ani precedenti	... lei
- profit impozabil	... lei
- impozit pe profit datorat (... lei x 16% )	...lei
- impozit pe profit declarat	... lei
- <u>impozit pe profit stabilit suplimentar</u>	... lei.

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sarcina SC X SRL , in suma totala de ... lei, au fost calculate dobanzi de intarziere in suma totala de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 121 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, pana la data de 20.03.2013.

## *2. Cu privire la TVA*

Perioada supusă controlului 01.05.2010 – 30.06.2012

a) S-a constatat ca desi societatea a avut activitatea suspendata incepand cu data de 27.02.2012 , aceasta si-a continuat activitatea si a continuat sa inregistreze cheltuieli si venituri, precum si sa inregistreze TVA dedusa si TVA colectata.

In data de 28.02.2012 ( data ulterioara suspendarii activitatii ) au fost inregistrate de societate facturi aferent carora a fost colectata TVA si a fost dedusa TVA dupa cum urmeaza :

- a fost emisa factura nr. .../ 28.02.2012, avand client SC GOLDEN FARM SRL, in valoare totala de -... lei din care TVA -... lei, reprezentând "discount" ;
- a fost emisa factura nr..../28.02.2012, avand client SC PP SRL, in valoare totala de -... lei, din care TVA -... lei reprezentând "discount" ;
- a fost inregistrata factura de achizitie nr. .../28.02.2012, avand la furnizor SC M SRL, in valoare totala de -... lei, din care TVA -... lei, reprezentând "discount" ;
- în luna martie 2012 au fost inregistrate in evidenta contabila facturi de achizitie in valoare totala de ... lei, pentru care a fost dedusa TVA in suma de ... lei .

TVA colectata si dedusa de societate in perioada 28.02.2012 – 31.03.2012 nu a fost luata in considerare de organele de inspectie fiscala , conform preved.art.11 alin.(1<sup>1</sup>) și (1<sup>3</sup>) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, rezultand astfel TVA de plata suplimentara in suma de ... lei Ultimul decont de TVA depus de societate este aferent trimestrului IV 2011

b) In luna iunie 2011 , societatea a inregistrat in evidenta contabila doua facturi emise catre SC ET SRL, facturile nr. .../12.05.2011 si ...08.06.2011 , reprezentând « discount cu TVA 9 % », in valoare totala de -... lei din care TVA -... lei.

Pe toata perioada verificata societatea nu a inregistrat vanzari de marfuri catre SC ET SRL , singurele facturi care au acest client fiind facturile de discount.

Potrivit pct. 51 alin.(4) din OMFP 3055 / 2009:

*“(4) Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.”*

Același tratament contabil se aplică și în cazul reducerilor comerciale legate de prestările de servicii. În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului, acestea se înregistrează la data bilanțului în contul 408 "Furnizori - facturi nesoșite", respectiv contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului.

Prin incalcarea prevederilor art. 134<sup>2</sup> al.1 din Legea 571/2003 R, potrivit carora *“ Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator”* , TVA colectata a fost in mod nelegal diminuata cu suma de ... lei.

c) In perioada 01.09.2010 - 31.01.2012 au fost inregistrate in evidenta contabila achizitii de medicamente ( cu preponderenta avastin,

aranesp, caelyx, epex, xeloda, sprycel, neorecormon, tarceva, mabthera, herceptin, pegasys, etc.) in valoare totala de ... lei ( din care TVA ... lei ), in baza mai multor facturi care au la furnizor SC ET SRL.

Societatea ET SRL este o societate comerciala care nu functioneaza la sediul social declarat , nu si-a indeplinit obligatiile declarative, iar incepand cu data de 01.06.2012 i-a fost retras codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Prin deducerea TVA aferenta facturilor care au la furnizor inscrisa SC ET SRL , in conditiile in care documentele de achizitie nu indeplineau calitatea de document justificativ, in sensul ca societatea nu a putut proba realitatea economica a tranzactiei, in conditiile in care furnizorul nu inregistreaza achizitii de medicamente, au fost incalcate prevederile art.146 din Legea 571/2003.

În conformitate cu prevederile art.134<sup>1</sup> si 134<sup>2</sup> din Legea 571/2003, potrivit carora

*“ (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”*, nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA aferenta facturilor care au la furnizor SC ET SRL in suma de ... lei.

d) În data de 14.03.2012, comisarii Garzii Financiare Sectia Alba au efectuat un control operativ si inopinat la SC X SRL in urma caruia a fost incheiat Procesul verbal nr. .../16.03.2012 .

Cu ocazia controlului mentionat s-a constatat ca societatea detine, potrivit balantei de verificare incheiata la data de 31.12.2012 un stoc scriptic de marfuri ( produse farmaceutice ) in suma de ... lei. Administratorul societatii , domnul FI, la data controlului nu a putut prezenta faptic marfurile si nici documente care sa justifice lipsa acestora, rezultand astfel o diferenta intre stocul scriptic si cel faptic in suma de ... lei.

Ulterior , in luna ianuarie 2012, societatea a inregistrat in evidenta contabila factura de stornare emisa de SC ET SRL avand nr. 133, a carei data de emitere este 23.09.2011, in valoare totala de -... lei, din care TVA - ... lei, constand in medicamente. In urma inregistrarii acestei facturi de stornare stocul scriptic de medicamente s-a redus cu ... lei , astfel ca la data de 28.02.2012 stocul scriptic de medicamente inregistrat de SC X SRL in balanta de verificare este de ... lei.

In Procesul verbal incheiat in data de 23.01.2012 de catre FI Constantin, fostul administrator, sunt enumerate produse farmaceutice in valoare totala de ... lei , administratorul mentionand ca sunt deteriorate si nu mai pot face obiectul comercializarii.

Analizand lista de produse farmaceutice s-a constatat ca nici un produs nu este expirat la data incheierii procesului verbal , precum si faptul ca desi se afirma ca toate produsele expira in cursul anului 2012, din totalul

de 22 pozitii de produse farmaceutice sunt 13 pozitii de produse farmaceutice care expira in 2013,2014 sau chiar 2015.

Procesul verbal de inventariere prezentat nu respecta prevederile pct. 42 si pct.43 din Normele privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor , datoriiilor si capitalurilor proprii, aprobate prin OMFP 2861/2009.

La data de 27.03.2012, administratorul la acea data a SC X SRL transmite o adresa catre Garda Financiara Alba Iulia in cuprinsul careia afirma ca pana in data de 24.01.2012 stocul de medicamente apartinand SC X SRL a fost lichidat in totalitate.

Prin faptul ca reprezentantii societatii nu au prezentat organelor de inspectie fiscala documente din care sa rezulte ca produsele nu sunt imputabile, ca degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauza obiective dovedite cu document ( de ex. liste de inventariere si proces verbal intocmite in conformitate cu prevederile OMFP 2861/2009), nu au facut dovada distrugerii produselor farmaceutice, nu au prezentat contract de prestari servicii incheiat intre SC X SRL si SC AS SRL si nu au prezentat avizul de insotire a marfii etc., aferent stocului scriptic de medicamente existent la data de 31.03.2012 in balanta de verificare prezentata de societate, se datoreaza TVA colectata.

Avand in vedere cele mentionate , in conformitate cu prevederile art. 128 al.4 lit. d) din Legea 571/2003 , potrivit carora :

*“ Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”, s-a stabilit TVA suplimentara de plata in suma de ... lei.*

Pe total s-a stabilit in sarcina societatii TVA suplimentara de plata in suma de ... lei.

Pentru neplata la termen a TVA stabilita suplimentar de catre SC X SRL, in suma totala de ... lei, au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, datorate de societate bugetului de stat in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 121 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala pana la data de 20.03.2013.

### *3. Cu privire la impozitul pe dividende*

In luna iunie 2011, au fost inregistrate in evidenta contabila urmatoarele articole contabile :

401= 455 cu suma de ... lei, la explicatii fiind in scris „plata furnizor” iar la felul actului „ nota contabila” si

461=455 cu suma de ... lei , la explicatii fiind in scris „plata anteacontract vanz.cu” iar la felul actului fiind in scris „diverse”.

In timpul controlului , organele de inspectie fiscala nu au identificat documente financiar contabile care sa justifice articolele contabile mai sus

mentionate. Inregistrările contabile mai sus menționate au avut drept consecință majorarea nereală a rulajului creditor al contului 455 „Asociați –conturi curente” și implicit a datoriei societății față de asociat.

Având în vedere prevederile art. 11 alin.(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora :

“ La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”,

organele de inspecție fiscală au diminuat rulajul creditor al contului 455 „Asociați –conturi curente” cu suma de ... lei. Prin neluarea în considerare a articolelor contabile mai sus menționate, soldul contului 455 “Asociați conturi curente” la data de 31.03.2012 va avea sold debitor, în suma de ... lei.

În perioada verificată reprezentanții societății au retras numerar din conturile curente ale societății deschise la BCR, BRD și Raiffeisen Bank în suma totală de ... lei ( ... lei din contul deschis la BCR + ... lei din contul deschis la BRD + ... lei din contul deschis la Raiffeisen Bank ), fără să facă dovada că aceste retrageri de numerar vor fi folosite în interesul societății și în scopul obținerii de venituri.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste eliberări de numerar se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende , în conformitate cu prevederile art.7 pct.12 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal. Astfel, ținând seama de prevederile legale mai sus menționate , organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina SC X SRL impozit pe dividende suplimentar în suma de ... lei ( ... lei x 16 % ).

Pentru neplata impozitului pe dividende stabilit suplimentar la termenele prevăzute de art.67 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, s-au calculat până la data de 20.03.2013, în conformitate cu prevederile art. 119 din O.G.nr.92/2003 republicată , dobânzi de întârziere în suma de ... lei și penalități de întârziere în suma de ... lei.

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

Societatea X SRL-în insolvență, CUI ..., are sediul în ..., jud. Hunedoara, reprezentată legal prin CI SPRL cu sediul în ... jud.Hunedoara, în calitate de administrator judiciar.

**1. Referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent achiziției de medicamente efectuată de la societatea ET SRL și accesorii în sumă de ... lei**

**a) Cu privire la aspectele de natură procedurală contestate de petentă**

Referitor la invocarea, prin contestație, a nerespectării dispozițiilor legale prevăzute la art. 6 și 7 din Codul de procedură fiscală, organul de soluționare constată că argumentele prezentate de petentă în acest sens sunt, de fapt, un comentariu asupra conținutului articolelor enunțate mai sus, fără a nominaliza modul în care organele de inspecție fiscală au încălcat sau nu au respectat prevederile legale invocate, fără a prezenta, în detaliu, situația sau situațiile în care procedura de întocmire a actelor administrativ fiscale contestate a fost încălcată și poate fi criticată.

Mai mult, petenta interpretează în mod eronat prevederile referitoare la exercitarea rolului activ în procedura de inspecție fiscală, întrucât aceste două activități, rolul activ și inspecția fiscală, sunt distincte și sunt reglementate de două articole, respectiv art.7 și art.94 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil perioadei supuse controlului, după cum urmează:

*„ Art. 7 Rolul activ*

*(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

*(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

*(5) Organul fiscal îndrumă contribuabilul în aplicarea prevederilor legislației fiscale. Îndrumarea se face fie ca urmare a solicitării contribuabililor, fie din inițiativa organului fiscal.”*

Norme metodologice de aplicare a art.7:

*“ 7.1. Înștiințarea contribuabililor asupra drepturilor și obligațiilor în cadrul procedurii în desfășurare se face verbal sau în scris. Dacă informarea se face verbal, organul fiscal va întocmi o notă în care va consemna îndeplinirea obligației și orice alte detalii legate de aceasta pe care le consideră relevante. Nota se va atașa la dosarul cazului.*

*7.2. **Îndrumarea ca urmare a solicitării contribuabililor se face de către organul fiscal prin asistență directă la sediul acestuia, precum și prin corespondență scrisă, e-mail, telefon și altele asemenea.***

*7.3. Îndrumarea contribuabililor din inițiativa organului fiscal se face prin furnizarea de servicii menite să le faciliteze acestora îndeplinirea obligațiilor fiscale, precum și prin acțiuni de educare în domeniul fiscal. Această îndrumare se poate realiza atât la nivel central, cât și la nivel local,*

prin orice instrument aflat la dispoziția organului fiscal, cum ar fi: transmiterea formularelor de declarații, furnizarea de programe informatice pentru completarea acestora, elaborarea și distribuirea de materiale publicitare (ghiduri, broșuri, pliante, afișe și altele asemenea), difuzarea în presa scrisă de articole, comunicate și materiale de presă, întâlniri de lucru cu grupuri de contribuabili, furnizarea de informații în cadrul emisiunilor informative ale posturilor de radio și televiziune, introducerea în programele de învățământ a unor lecții cu subiect de fiscalitate și altele asemenea.”

“Art. 94 **Obiectul și funcțiile inspecției fiscale**

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

(2) **Inspecția fiscală are următoarele atribuții:**

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

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

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

Având în vedere cele expuse mai sus, se reține că criticile aduse de petentă referitoare la procedura de inspecție fiscală , sunt neîntemeiate.

## **b) Cu privire la aspectele de fond**

Perioada supusă verificării: 01.05.2010 – 30.06.2012

**În fapt**, în anul 2011 au fost înregistrate în evidența contabilă achiziții de medicamente ( cu preponderența avastin, aranesp, caelyx, epex, xeloda, sprycel, neorecormon, tarceva, mabthera, herceptin, pegasys, etc.) în valoare de ... lei , în baza mai multor facturi care au la furnizor societatea ET SRL . În urma unui control efectuat la această societate, s-a constatat că:

- societatea este inactivă începând cu data de 01.06.2012, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative;

- ultimele declarații depuse sunt decontul de TVA aferent trimestrului IV 2010 , declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat cod 100 aferentă lunii noiembrie 2010 și declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național cod 394 aferenta semestrului II 2010 ;

- din analiza acestei declarații , s-a constatat că societatea ET SRL nu declară livrări de bunuri în țară în această perioadă, iar valoarea achizițiilor este negativă , respectiv -... lei.

Societatea petentă nu a prezentat documente din care să rezulte data la care au fost scăzute din gestiune mărfurile achiziționate de la societatea ET SRL, iar urmare refacerii, de către organele de inspecție, a fiselor de magazie cantitativ –valorice ale medicamentelor tranzacționate de petentă, s-a constatat că pe anumite sortimente de medicamente, cantitățile vândute sunt mai mari decât cantitățile intrate .

Întrucât documentele de achiziție nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în sensul că societatea petentă nu a putut proba realitatea economică a tranzacției, în condițiile în care furnizorul nu înregistrează achiziții de medicamente, fiind încălcate prevederile art. 21 alin. 4 lit. f) din Legea 571/2003 , suma de ... lei reprezentând achiziții medicamente în anul 2011 a fost considerată cheltuială nedeductibilă.

Ca urmare a neregularităților constatate, organele de inspecție fiscală au formulat sesizare penală pentru săvârșirea infracțiunilor prevăzute de art.4, art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.b) și f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, pentru înregistrarea în contabilitate a unor achiziții fictive de medicamente, astfel:

**“ ART. 4**

*Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 6 ani refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente documentele legale și bunurile din patrimoniu, în scopul împiedicării verificărilor financiare, fiscale sau vamale, în termen de cel mult 15 zile de la somație.*

**ART. 8**

*(1) Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 3 ani la 10 ani și interzicerea unor drepturi stabilirea cu rea-credință de către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului general consolidat.*

**ART. 9**

*(1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:*

*b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;*

*f) sustragerea de la efectuarea verificărilor financiare, fiscale sau vamale, prin nedeclararea, declararea fictivă ori declararea inexactă cu privire la sediile principale sau secundare ale persoanelor verificate;”*

Analizând actele de urmărire penală, procurorul de caz a constatat că facturile fictive privind achizițiile de medicamente înregistrate în



contabilitatea societății X SRL, au avut rolul de a crea un stoc artificial de medicamente în gestiunea societății, stoc ce a fost decontat către Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Hunedoara de către societatea GOLDEN FARM SRL.

Cu privire la aceste fapte, prin Ordonanța din 18.11.2016 emisă în dosarul .../2011, s-a dispus o soluție de clasare, menținută prin Încheierea penală nr.../2017 în Dosar nr.../2017 dată de Tribunalul Hunedoara la data de 12.07.2017, motivat de aceea că nu sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.8 și art.9 alin.(1) lit.b) și f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, întrucât în sarcina inculpatului FI, în calitate de asociat unic al societății X SRL, s-a reținut săvârșirea infracțiunii de complicitate la înșelăciune săvârșită de inculpații Ban Dumitru Ciprian și Doțiu Cristian Ion, în calitate de reprezentanți ai societății GOLDEN FARM SRL Hunedoara, precum și a infracțiunii de delapidare, întrucât s-a indus în eroare Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Hunedoara prin evidențierea în contabilitate a unor achiziții fictive de medicamente.

Lipsa caracterului infracțional în ceea ce privește evaziunea fiscală al faptelor sesizate de organele de inspecție fiscală prin intermediul plângerii penale înaintată organelor de cercetare penală, nu înlătură sancțiunile instituite de legea fiscală pentru nerespectarea legislației în materia deductibilității cheltuielilor, concretizate în stabilirea suplimentară de impozit pe profit.

Astfel, potrivit preved.art.21 alin.(4) lit.f) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la nivelul anului 2011 și a normelor aplicabile:

*„(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

*f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*

*Norme metodologice:*

*44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”*

De asemenea, conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991:

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este

suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formular, completate în mod corespunzător.

Prevederile legale sus menționate se coroborează cu cele ale OMF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

1. *Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).*

2. *Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:*

- *denumirea documentului;*
- *denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- *numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- **menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare** (când este cazul);
- *conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- *datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- *numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;*
- *alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.*

De asemenea, în ceea ce privește elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină o factură, sunt incidente prevederile art.155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la nivelul anului 2011:

**ART. 155 Facturarea**

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

- a) *numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;*
- b) *data emiterii facturii;*
- c) *data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;*
- d) *denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;*
- e) *denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și*

*denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;*

*f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;*

*g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;*

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

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

*j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;*

*k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;*

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

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

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

Din coroborarea tuturor textelor legale sus menționate rezultă că în materia impozitului pe profit, factura, ca document contabil justificativ trebuie să cuprindă toate elementele prevăzute la art.155 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil perioadei supuse controlului, inclusiv datele de identitate ale delegatului, date privind mijlocul de transport, data și ora expedierii, precum și semnătura de primire a mărfii, aceste elemente încadrându-se în categoria celor menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate și care oferă veridicitate realității operațiunilor efectuate.

Din analiza facturilor emise de societatea ET SRL către societatea X SRL, aflate în copie la dosarul cauzei, se reține că acestea nu conțin toate elementele de identificare menționate anterior, respectiv datele de identitate ale delegatului, date privind mijlocul de transport, data și ora

expedierii, semnătura de primire a mărfii, semnătura și ștampila furnizorului. Deși aceasta din urmă nu este obligatorie, potrivit art.155 alin.(6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborând toate neregulile referitoare la modul de completare al facturilor, cu celelate elemente legate de comportamentul fiscal defectuos al furnizorului, conduce la concluzia existenței unor tranzacții care nu au un scop economic.

Mai mult, referitor la modul de întocmire și completare a Notelor de recepție, se constată că nu este conform prevederilor OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, după cum urmează:

„GRUPA a III-a

**BUNURI DE NATURA STOCURILOR**

**NOTĂ DE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE (Cod 14-3-1A)**

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;
- denumirea, numărul și data (ziua, luna, anul) întocmirii formularului;
  - numărul facturii/avizului de însoțire al mărfii etc., după caz;
  - numărul curent; denumirea bunurilor recepționate; U/M; cantitatea conform documentelor însoțitoare; cantitatea recepționată, prețul unitar de achiziție și valoarea, după caz;
- **numele, prenumele și semnătura membrilor comisiei de recepție, în condițiile în care se face recepția mărfii primite direct de la furnizor sau data primirii în gestiune și semnătura gestionarului în situația în care apar diferențe;**
  - prețul de vânzare și valoarea la preț de vânzare, după caz, pentru unitățile cu amănuntul.”

În sensul că pe exemplarele Notelor de recepție, aflate în copie la dosarul contestației, nu se regăsește data întocmirii documentului, numele și prenumele, precum și semnătura persoanei care a întocmit documentul sau a membrilor comisiei de recepție, elemente cu caracter obligatoriu a fi menționate pe document pentru ca acesta să aibă caracter de document justificativ și să poată fi înregistrat în contabilitatea sintetică și analitică, potrivit pct.3 din actul normativ mai sus enunțat:

„ 3. Circulă:

- la gestiune, pentru încărcarea în gestiune a bunurilor materiale recepționate (toate exemplarele);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru întocmirea formelor privind reglementarea diferențelor constatate (toate exemplarele), precum și **pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașată la documentele de livrare (factura sau avizul de însoțire a mărfii);**”

În considerarea celor prezentate, se concluzionează că facturile emise de societatea ET SRL către societatea X SRL, în anul 2011, în sumă de ... lei reprezentând medicamente, nu îndeplinesc condiția de document

justificativ potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a acestor medicamente, pentru a putea fi considerate, din punct de vedere fiscal, cheltuieli deductibile.

La stabilirea impozitului pe profit suplimentar aferent anului 2011, s-au avut în vedere preved. art. 19 și 26 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

*„ART. 19 Reguli generale*

*(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

*ART. 26 Pierderi fiscale*

*(1) **Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi.** Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”*

Întrucât pentru exercițiul financiar 2011 petenta nu a depus declarația cod 101 privind impozitul pe profit, recalcularea impozitului pe profit datorat s-a efectuat astfel:

- venituri totale	ET lei;
- cheltuieli totale	... lei;
- profit contabil brut	... lei;
- cheltuieli nedeductibile aferente scaderii din gestiune a bunurilor inscrise pe facturile emise de SC ET SRL	... lei;
- venituri impozabile suplimentare	... lei
- profit net	... lei;
- recuperare pierdere ani precedenti	-... lei
- profit impozabil	... lei
- impozit pe profit datorat (... lei x 16% )	...lei
- impozit pe profit declarat	0 lei
- impozit pe profit stabilit suplimentar	... lei

Având în vedere considerentele prezentate, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de societatea X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013, în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de ... lei, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. ...1/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Referitor la contestația formulată împotriva accesoriilor în sumă de ... lei înscrise în Decizia de impunere nr. F-HD .../29.03.2013, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (2) și art. 120<sup>1</sup> din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

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

*Art. 120 Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

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

*Art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Petenta nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor sau referitor la eventuale plăți efectuate din quantumul stabilit în sarcina sa în urma inspecției fiscale.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calculul accesoriilor

afereinte impozitului pe profit determinat suplimentar pentru perioada supusa verificării, în sumă totală de ... lei .

Potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. ...1/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge contestația formulată împotriva accesoriilor în sumă de ... lei înscrise în Decizia de impunere nr. F-HD .../29.03.2013, afereinte impozitului pe profit stabilit suplimentar.

## **2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar în sumă de ... lei și accesorii afereinte în sumă de ... lei**

### **2.1. Cu privire la aspectele de natură procedurală contestate de petentă**

Ca și la capitolul privind impozitul pe profit, petenta invocă, prin contestație, aceleași motive referitoare la nerespectarea, de către organele de inspecție fiscală, a dispozițiilor legale prevăzute la art. 6 și 7 din Codul de procedură fiscală.

Reiterând argumentele aduse la pct.1, organul de soluționare constată că susținerile petentei în acest sens sunt , de fapt, un comentariu asupra conținutului articolelor enunțate mai sus, fără a nominaliza modul în care organele de inspecție fiscală au încălcat sau nu au respectat prevederile legale invocate, fără a prezenta, în detaliu, situația sau situațiile în care procedura de întocmire a actelor administrativ fiscale contestate a fost încălcată și poate fi criticată.

Mai mult, petenta interpretează în mod eronat prevederile referitoare la exercitarea rolului activ în procedura de inspecție fiscală, întrucât aceste două activități, rolul activ și inspecția fiscală, sunt distincte și sunt reglementate de două articole, respectiv art.7 și art.94 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabil perioadei supuse controlului, citate și comentate la capitolul anterior.

Se reține astfel, că criticile aduse de petentă referitoare la procedura de inspecție fiscală , sunt neîntemeiate.

### **2.2 Cu privire la aspectele de fond**

a) Cu privire la măsura de neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de SC ET SRL

**În fapt**, în perioada 01.09.2010 - 31.01.2012 au fost înregistrate în evidența contabilă achiziții de medicamente în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, în baza mai multor facturi care au la furnizor societatea ET SRL.

Societatea ET SRL este o societate comercială care nu funcționează la sediul social declarat, nu și-a îndeplinit obligațiile declarative, iar începând cu data de 01.06.2012 i-a fost retras codul de înregistrare în scopuri de TVA.

Prin deducerea TVA aferentă facturilor care au la furnizor înscrisă societatea ET SRL, în condițiile în care documentele de achiziție nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, în sensul ca societatea petentă nu a putut proba realitatea economica a tranzacției, iar furnizorul nu înregistrează achiziții de medicamente, prin actul administrativ fiscal contestat nu a fost acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei aferentă acestor achiziții.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cuprinse la Titlul VI -TVA, după cum urmează:

*ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;*

*ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere*

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

*ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții*

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

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

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

*ART. 157 Plata taxei la buget*



(1) Orice persoană trebuie să achite taxa de plată organelor fiscale până la data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.

Chiar dacă comportamentul fiscal incorect al furnizorului nu reprezintă un element definitoriu în analiza dreptului de deducere, este însă un element avut în vedere de Codul fiscal, care la art.145 alin.(1) prevede că dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei, aceasta reprezentând data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1), adică data la care are obligația depunerii unuia dintre deconturile sau declarațiile prevăzute la art. 156<sup>2</sup> și 156<sup>3</sup>.

Referitor la **îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a celor de formă** în vederea acordării dreptului de deducere a TVA, prin Decizia nr. 7405 din 22 noiembrie 2013, I.C.C.J precizează:

*„Din interpretarea dispozițiilor art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, instanța a reținut că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă: îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.*

*În actele contestate în cauză se reține că este obligația persoanei impozabile să facă dovada achiziționării bunurilor/serviciilor în beneficiul său, respectiv ca fiind destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.”*

În jurisprudența europeană instituită de Curtea de Justiție a Uniunii Europene, referitoare la TVA, elementul principal în jurul căruia se construiește întreaga argumentație în vederea emiterii Hotărârii, îl constituie **frauda privind TVA**.

Cu titlu de exemplu facem referire la următoarele:

1. Cauza C-101/16 în procedura SC Paper Consult SRL vs DGRFP Cluj-Napoca, Decizie prin care CJUE e de acord că statele membre pot impune condiții suplimentare pentru deducerea TVA, dacă le consideră necesare pentru a asigura colectarea corectă a TVA și a preveni evaziunea fiscală, fără însă a se depăși ceea ce este necesar pentru a atinge aceste obiective, în sensul adoptării de către contribuabili a unor măsuri rezonabile pentru a se convinge că nu participă într-o fraudă.

2. Hotărârea din 21 iunie 2012, Mahagében și Dávid, C-80/11 și C-142/11:

*„Art.167...din Directiva 112/2006/CE trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale potrivit căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost prestate, pe motivul că emitentul facturii...a săvârșit nereguli, fără ca acea autoritate să dovedească, pe baza unor probe obiective, că persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea pentru care și-a exercitat dreptul de deducere era în legătură cu o fraudă săvârșită de emitentul facturii...”*

### 3. Decizia nr.285/2011, Bonik EOOD

*„Art.167...din Directiva 112/2006/CE trebuie interpretate în sensul că refuză unei persoane impozabile dreptul de deducere a TVA aferentă unei livrări de bunuri pe motiv că, ținând cont de fraude sau de nereguli săvârșite anterior sau ulterior acestei livrări, se consideră că livrarea ulterioară nu a fost efectiv realizată, fără a se stabili...dacă această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA care a intervenit în amonte sau în aval...”*

### 4. Decizia nr.277/2014, PPUH Stehcemp

*„51. Determinarea măsurilor care, într-o anumită cauză pot fi solicitate în mod rezonabil persoanei impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte, depinde în mod esențial de circumstanțele respectivei cauze.”*

Așadar, deși prin contestație petenta susține că „dovedește realitatea operațiunilor efectuate prin prezentarea facturilor fiscale emise de societatea ET SRL, facturi care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare...și care nu au fost infirmate de organele de inspecție fiscală”, facem precizarea că doar deținerea unor facturi prin care se justifică efectuarea unor achiziții, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA aferentă acestora, întrucât, așa cum reiese din Decizia ICCJ mai sus citată, acordarea dreptului de deducere a TVA depinde de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințele de formă, în sensul în care îndeplinirea cerințelor de fond reglementează însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Mai mult, jurisprudența europeană consacră faptul că autoritatea fiscală poate solicita anumite măsuri unei persoane impozabile care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA, pentru a se asigura că operațiunile sale nu sunt implicate într-o fraudă săvârșită de un operator în amonte, despre care persoana impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe.

În acest sens, prezentăm extras din Ordonanța nr.1 D/II/2/2017 a Procurorului șef serviciu DIICOT-Structura Teritorială Alba Iulia:

*“ În fapt,în rechizitoriul nr. 78/D/P/2011 din data de 18.11.2016 a DIICOT-BT Hunedoara...aflat în faza camerei preliminare, s-a retinut că, în cursul anului 2010, inculpații...au inițiat și constituit un grup infracțional organizat în scopul săvârșirii infracțiunilor de înșelăciune cu consecințe deosebit de grave și evaziune fiscală.*

*Inculpații...au început să folosească firme pe care le detineau și în care aveau calitatea de asociați și/sau administratori ori în care aveau aceste calități persoane apropiate sau chiar aparținători, și care detineau farmacii, pentru a înregistra aprovizionări fictive cu medicamente, în special*

*oncologice sau adjuvante (substanțe cu valori mari și care sunt decontate din bugetul Casei Naționale de Asigurări de Sănătate în totalitate), după care medici de specialitate, cooptați în grupul infracțional organizat, prescriau astfel de medicamente pentru bolnavii de cancer aflați în tratament.*

*Din probele administrate în cauză a rezultat că...intocmea în mod atipic evidențele contabile, în sensul că de fapt le reconstitua, plecând de la rețetele prescrise de medicii care fac parte din grupul infracțional organizat și care erau decontate de farmacii și înregistrând facturi din care rezulta în mod nereal că acele medicamente au fost aprovizionate de la celelalte societăți comerciale deținute și controlate de gruparea infracțională. În final... toate medicamentele prescrise bolnavilor de cancer și care în realitate nu existau, figurau ca facturate de două firme, respectiv SC VERONA FASHION SRL Hunedoara și SC ET SRL Hunedoara.*

*Inculpatii au folosit în scopul emiterii de facturi fictive SC VERONA FASHION SRL Hunedoara, iar ulterior inculpatii ...au hotărât înstrăinarea acesteia... iar apoi s-a folosit în scopul de a emite facturi fiscale SC ET SRL care, în final, a avut aceeași soartă, în sensul că a fost înstrăinată formal în schimbul unor sume modice de bani ...*

*Această din urmă societate comercială nu a facturat medicamentele direct către farmaciile care depuneau rețetele spre decontare, interpunându-se în circuit și o firmă intermediară - SC PROMPT DISTRIMED SRL Hunedoara, deținută tot de membrii grupului infracțional organizat, respectiv era administrată de inculpatul....*

*Judecătorul de cameră preliminară apreciază că ...în esență, se pare că medicamentele nu au existat faptic niciodată, că aprovizionările erau fictive, iar înregistrarea documentelor nereale (facturi fictive de achiziții de medicamente, note de receptie, etc) au avut ca unic scop crearea de prejudicii bugetului C.J.A.S. Aceste medicamente nu erau în realitate administrate pacienților și nici nu existau faptic în farmaciile la care ajungeau rețetele prescrise de medici. „*

*Așa după cum rezultă din cele prezentate, petenta nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de de ... lei, aferentă facturilor fiscale emise de SC ET SRL, întrucât operațiunile nu au fost reale, pe tot lanțul de aprovizionare-desfacere desfășurat de societatea X SRL.*

*Astfel că, în considerarea celor prezentate și având în vedere dispozițiile legale conținute de Codul fiscal, incidente în speță și invocate anterior, se reține că susținerile din contestație nu sunt de natură a modifica constatările organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care pentru suma de ... lei reprezentând TVA, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a O.P.A.N.A.F nr....1/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:*

„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

b) *Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei calculată asupra unui minus în gestiune în sumă de ... lei*

**În fapt**, în data de 14.03.2012, comisarii Gărzii Financiare Secția Alba au efectuat un control operativ și inopinat la SC X SRL, constatând că societatea deține, potrivit bilanțului de verificare încheiat la data de 31.12.2011 un stoc scriptic de mărfuri constând în produse farmaceutice în sumă de ... lei, faptic însă neexistând aceste mărfuri, administratorul societății, domnul FI, la data controlului neputând prezenta faptic mărfurile și nici documente care să justifice lipsa acestora.

În luna ianuarie 2012, societatea a înregistrat în evidența contabilă factura de stornare nr..../23.09.2011 emisă de SC ET SRL, în valoare totală de -... lei, din care TVA -... lei, astfel că stocul scriptic de medicamente s-a redus cu ... lei, la data de 28.02.2012 acesta fiind de ... lei.

La data de 27.03.2012, administratorul la acea dată a SC X SRL, transmite o adresă către Garda Financiară Alba Iulia în cuprinsul căreia afirmă că până în data de 24.01.2012 stocul de medicamente aparținând SC X SRL a fost lichidat în totalitate.

În Procesul verbal încheiat în data de 23.01.2012 de către FI, sunt enumerate produse farmaceutice în valoare totală de ... lei, administratorul menționând că sunt deteriorate și nu mai pot face obiectul comercializării. Organele de inspecție fiscală au constatat că niciun produs nu este expirat la data încheierii procesului verbal, precum și faptul că, deși se afirmă că toate produsele expiră în cursul anului 2012, din totalul de 22 poziții de produse farmaceutice sunt 13 poziții de produse farmaceutice care expiră în 2013, 2014 sau chiar 2015.

De asemenea, s-a considerat prin actul administrativ fiscal încheiat, că Procesul verbal de inventariere prezentat nu respectă prevederile legale, iar pentru faptul că nu au fost prezentate documente din care să rezulte că au fost îndeplinite condițiile legale pentru ca bunurile considerate de societate ca degradate, să nu fie asimilate cu o livrare de bunuri, pentru stocul scriptic de medicamente în sumă de ... lei, existent la data de 31.03.2012 în bilanțul de verificare prezentat de petentă, se datorează TVA colectată în sumă de ... lei.

**În drept**, sunt incidente preved. art.128 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și cele de la pct. 6 alin. 12 din Normele metodologice<sup>28</sup> de aplicare, potrivit cărora:

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

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

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

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

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

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;”

[...]

Norme metodologice:

„(12) În sensul art.128 al.8 lit.b din Codul Fiscal, nu se consideră livrare cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ , care nu mai pot fi valorificate , dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

a) bunurile nu sunt imputabile;

b)degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. ....

c) se face dovada că bunurile au fost distruse”

Deși prin contestație petenta subliniază ca și culpă a organelor de inspecție fiscală faptul că „acest așa zis minus în gestiune nu a fost stabilit în urma efectuării inventarierii și în conformitate cu prevederile pct.35 și 37 din OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor și capitalurilor proprii”, precum și faptul că „ la stabilirea dimensiunii minusului în gestiune nu s-a avut în vedere calculul perisabilităților prevăzute de lege”, este de reținut că, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contribuabilul/Plătitorul 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 petenta 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 petentei.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Cu alte cuvinte și în considerarea celor prezentate, critica adusă organelor fiscale de a considera lipsă în gestiune suma de ... lei, este nefondată și netemeinică, întrucât petenta ar fi trebuit să facă dovada existenței documentelor din care să rezulte că au fost îndeplinite condițiile legale pentru ca bunurile considerate de societate ca degradate să nu fie asimilate cu o livrare de bunuri, documente întocmite în conformitate cu prevederile OMFP 2861/2009, respectiv: degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective , nu s-a prezentat dovada distrugerii produselor farmaceutice, nu s-a prezentat un contract încheiat între societatea X SRL și societatea AS SRL, nu s-a prezentat un aviz de însoțire a mărfii trimise spre distrugere etc.

Întrucât prin contestație petenta nu aduce argumente susținute cu documente , prin care să indice o altă stare de fapt decât cea consemnată în actul administrativ fiscal contestat, în ceea ce privește contestația formulată împotriva TVA în sumă de ... lei calculată asupra unui minus în gestiune în sumă de ... lei, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F nr..347/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

*c) Cu privire la TVA în sumă de ... lei aferentă perioadei 28.02.2012-31.03.2012 când activitatea societății a fost suspendată*

**În fapt**, începând cu data de 27.02.2012, societatea X SRL a avut activitatea suspendată.Cu toate acestea , și-a continuat activitatea și a înregistrat în contabilitate cheltuieli și venituri, precum și TVA dedusă și TVA colectată.

Astfel, în data de 28.02.2012, dată ulterioară suspendării activității, precum și în luna martie 2012, au fost înregistrate de societate facturi aferent cărora a fost colectată TVA și a fost dedusă TVA în sumă de ... lei ( ... lei TVA dedusă în luna martie 2012 + [-... lei] stornare TVA colectată în

data de 28.02.2012), sumă considerată de organele de inspecție fiscală ca fiind datorată.

Deși prin contestație petenta susține că starea de suspendare a activității societății nu a fost probată de organele de inspecție, precizăm că, potrivit documentelor transmise Administrației Județene a Finanțelor Publice Hunedoara de către Oficiul Registrului Comerțului Hunedoara și din informațiile furnizate de bazele de date informatice ale ANAF, baze de date care sunt publice, începând cu data de 27.02.2012, societății X SRL i-a fost anulată înregistrarea în scopuri de TVA, din oficiu, potrivit dispozițiilor art.153 alin.(9) lit.b) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA*

*(9) Organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol:*

*b) dacă a intrat în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii, de la data înscrierii mențiunii privind inactivitatea temporară în registrul comerțului;”*

Așadar, petenta și-a declarat la Oficiul Registrului Comerțului Hunedoara starea de inactivitate temporară, iar de la data înscrierii mențiunii privind inactivitatea temporară în registrul comerțului, organele fiscale competente au anulat înregistrarea în scopuri de TVA a societății X SRL.

Pe durata suspendării activității ( inactivitate temporară ) nicio societate comercială nu poate avea activitate economică, nu poate obține venituri și nu poate efectua plăți, cu excepția încasărilor și plăților pentru serviciile anterioare suspendării.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.11 alin.(1<sup>3</sup>) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“ART. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

*(1<sup>3</sup>) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) - e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.*

Astfel că, în considerarea celor prezentate și având în vedere dispozițiile legale conținute de Codul fiscal, incidente în speță și invocate anterior, se reține că susținerile din contestație nu sunt de natură a modifica constatările organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care pentru suma de ... lei reprezentând TVA, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si a O.P.A.N.A.F nr..3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ 11. *Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

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

d) *Cu privire la TVA în sumă de ... lei stabilită ca urmare a neluării în considerare a unei operațiuni privind acordarea unui discount comercial*

**În fapt**, în luna iunie 2011, petenta a înregistrat în evidența contabilă facturile nr. .../12.05.2011 și ...08.06.2011 emise către societatea ET SRL, reprezentând « discount cu TVA 9 % », în valoare totală de -... lei, din care TVA -... lei.

Pe perioada supusă verificării petenta nu a înregistrat vânzări de mărfuri către societatea ET SRL, singurele facturi emise către acest client fiind facturile de discount.

**În drept**, sunt incidente preved. art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, completate cu cele ale pct. 19 alin. (1) din Normele metodologice:

„ *ART. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării*

*(3) Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:*

a) *rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei;”*

Norme metodologice:

“19. (1) *În sensul art. 137 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț nu se cuprind în baza de impozitare a taxei dacă sunt acordate de furnizor/prestator direct în beneficiul clientului la momentul livrării/prestării și nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau unei livrări. De exemplu, un furnizor livrează bunuri și, potrivit înțelegerii dintre părți, furnizorul va acoperi orice cheltuieli cu eventuale remedieri sau reparații ale bunurilor livrate în condițiile în care aceste operațiuni sunt realizate de către client. Furnizorul nu va putea considera că sumele necesare acoperirii acestor cheltuieli sunt considerate reduceri de preț, acestea fiind în fapt remunerarea unui serviciu prestat de către client în contul său.”*

Discount-urile, rabaturile, remizele și risturnele reprezintă reduceri comerciale de preț acordate clienților fie pentru a-i stimula să cumpere mai mult, fie pentru a-i stimula să plătească mai repede, fie pentru a le crea posibilitatea să obțină un profit din distribuirea unei mărfi cu preț fixat și al căror regim contabil și fiscal este prevăzut atât în O.M.F.P 3055 / 2009 (aplicabil perioadei supuse controlului), cât și în Codul fiscal.

Toate aceste facilități comerciale se acordă clienților de către furnizori și se referă la bunurile livrate sau serviciile prestate. Or în cauză petenta nu face dovada că între ea și societatea ET SRL ar fi existat o relație contractuală de natură comercială, că au fost derulate vânzări-cumpărări



de marfă cărora ar fi putut fi aplicate reduceri de preț. Simpla afirmație din contestație potrivit căreia *“suma de ... lei a fost stabilită eronat, având în vedere că operațiunea contabilă a avut la bază documente justificative”* nu este nici suficientă și nici relevantă, întrucât existența a două facturi completate conform normelor legale, pentru a avea caracter de document justificativ, nu face dovada derulării unei operațiuni cu caracter economic, astfel că lipsa oricăror tranzacții între petentă și societatea ET SRL nu justifică emiterea unor facturi cu discount de către societatea X SRL.

Pe cale de consecință, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că TVA colectată a fost diminuată cu suma de ... lei.

În considerarea celor prezentate și având în vedere dispozițiile legale conținute de Codul fiscal, incidente în speță și invocate anterior, pentru suma de ... lei reprezentând TVA, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a O.P.A.N.A.F nr....1/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

*„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației*

*11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

Referitor la contestația formulată împotriva accesoriilor în sumă de ... lei înscrise în Decizia de impunere nr. F-HD .../29.03.2013, aferente TVA stabilită suplimentar, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (2) și art. 120<sup>1</sup> din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

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

*Art. 120 Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

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

*Art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere*

(1) *Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Petenta nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor sau referitor la eventuale plăți efectuate din cuantumul stabilit în sarcina sa în urma inspecției fiscale.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calculul accesoriilor aferente TVA determinată suplimentar pentru perioada supusă verificării, în sumă totală de ... lei .

Potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. ...1/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge contestația formulată împotriva accesoriilor în sumă de ... lei înscrise în Decizia de impunere nr. F-HD .../29.03.2013, aferente TVA stabilită suplimentar.

### **3.Referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar în sumă de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei**

**În fapt**, în luna iunie 2011, au fost înregistrate în evidența contabilă a petentei următoarele articole contabile :

401 „Furnizori” = 455 „Acționari/asociați-conturi curente” cu suma de ... lei, la explicații fiind înscris „plată furnizor”, iar la felul actului „notă contabilă”;

și

461 „Debitori diverși” = 455 „Acționari/asociați-conturi curente” cu suma de ... lei , la explicații fiind înscris „ plată antecontract vânz cu” ,iar la felul actului fiind înscris „diverse”, organelor de inspecție fiscală nefiindu-le puse la dispoziție documente financiar contabile care să justifice operațiunile contabile de mai sus.

Prin efectuarea acestor înregistrări contabile s-a majorat rulajul creditor al contului 455 „Acționari/asociați-conturi curente” și implicit datoria societății față de asociat cu suma de ... lei.

Prin neluarea în considerare a articolelor contabile mai sus menționate soldul contului 455 „Acționari/asociați-conturi curente” la data de 31.03.2012 prezintă un sold debitor, în suma de ... lei.

În perioada verificată reprezentanții societății petente au retras numerar din conturile curente ale societății deschise la BCR, BRD și Raiffeisen Bank în sumă totală de ... lei, fără să facă dovada că aceste retrageri de numerar vor fi folosite în interesul societății și în scopul obținerii de venituri.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste eliberări de numerar se supun aceluiași regim fiscal ca și veniturile din dividende, în conformitate cu prevederile art.7 pct.12 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, determinând suplimentar un impozit pe venituri din dividende în sumă de ... lei, ținând cont atât de ridicările de numerar, cât și de soldul contului 455 „Acționari/asociați-conturi curente” și implicit datoria societății față de asociat.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.7 pct.12 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal:

**“ ART. 7**

*(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:*

*12. dividend - o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:*

*a) o distribuire de titluri de participare suplimentare care nu modifică procentul de deținere a titlurilor de participare ale oricărui participant la persoana juridică;*

*b) o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică, ce nu modifică pentru participanții la persoana juridică respectivă procentul de deținere a titlurilor de participare;*

*c) o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;*

*d) o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social constituit efectiv de către participanți;*

*e) o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant.*

*Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:*

*- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit;*

**- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”**, coroborate cu cele ale art. 11 alin.(1) din Legea 571/2003, potrivit cărora :

“ ART. 11

(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

Potrivit prevederilor art.107 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aplicabile perioadei verificate și perioadei în care s-a încheiat actul administrative fiscal contestat:

“ART. 107

*Dreptul contribuabilului de a fi informat*

(2) *La încheierea inspecției fiscale, organul fiscal va prezenta contribuabilului constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1)...”,* la încheierea inspecției fiscale petenta a prezentat un punct de vedere înregistrat la DGFP Hunedoara sub nr....14/25.03.2013, în care, referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar , se justifică notele contabile prin care s-a majorat datoria societății către asociat prin faptul că societatea X SRL a achitat cu titlu de avans anumite sume de bani conform antecontractului de vânzare – cumpărare imobil nr. 3 / 20.06.2011, precum și un extras de carte funciară, operațiunea de cumpărare care însă nu s-a finalizat.

Prin contestație, petenta subliniază faptul că nu se regăsește în niciuna din situațiile prevăzute la art.7 pct.12 din Codul fiscal, citat mai-sus, considerând că ridicările de numerar reprezintă, de fapt, restituirea către asociat a sumelor puse de acesta la dispoziția societății și fără a face trimitere la susținerile prezentate organelor de inspecție fiscală.

Conform art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991:

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

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a unor articole contabile, fără ca acestea să aibă la bază un document justificativ care să exprime o operațiune economico-financiară , nu este suficientă pentru a determina o stare de fapt reală și justificabilă.

Deși prin contestație petenta subliniază ca și culpă a organelor de inspecție fiscală faptul că „*nu fac nicio referire la existența unor contracte*

*privind punerea la dispoziția societății a unor sume de bani de către asociați și condițiile prevăzute de acestea”, potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„Contribuabilul/Plătitorul 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 petenta 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 petentei.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al petentei, ci un imperativ al interesului personal al celui care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac.

Cu alte cuvinte și în considerarea celor prezentate, critica adusă organelor de inspecție fiscală referitor la acest aspect este nefondată, întrucât , dacă starea de fapt ar fi fost una contrară celei consemnate de organele de inspecție fiscală, petenta avea obligația de a prezenta documente și probe care să susțină acest lucru.

În lipsa materialului documentar care să justifice atât ridicările de numerar de către asociatul societății petente, cât și notele contabile înregistrate în contabilitatea societății, în mod legal organele de inspecție fiscală, în baza preved.art.11 Cod fiscal, au reîncadrat forma acestor tranzacții pentru a reflecta conținutul lor economic, considerând suma de ... lei ca fiind venituri din dividende și stabilind suplimentar un impozit în sumă de ... lei.

Întrucât nici în prezenta procedură petenta nu a prezentat dovezi în susținerea afirmațiilor din contestație, prin care să se determine o stare de fapt diferită de cea constatată de organele de inspecție fiscală, pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe veniturile din dividende, se va face aplicațiunea art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a O.P.A.N.A.F nr....1/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ 11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Referitor la contestația formulată împotriva accesoriilor în sumă de ... lei înscrise în Decizia de impunere nr. F-HD .../29.03.2013, aferente impozitului pe veniturile din dividende stabilit suplimentar, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și (2) și art. 120<sup>1</sup> din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*

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

*Art. 120 Dobânzi*

*(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.*

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

*Art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere*

*(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.*

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenta și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

Petenta nu aduce niciun argument în ceea ce privește modul de calcul al accesoriilor sau referitor la eventuale plăți efectuate din cuantumul stabilit în sarcina sa în urma inspecției fiscale.

În consecință, având în vedere cele precizate mai sus, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calculul accesoriilor aferente impozitului pe veniturile din dividende determinat suplimentar

pentru perioada supusă verificării, în sumă totală de 14.613 lei, din care petenta contestă suma de ... lei .

Potrivit principiului de drept „*accessorium sequitur principale*” și în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,*

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. ...1/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

*„11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge contestația formulată împotriva accesoriilor în sumă de ... lei înscrise în Decizia de impunere nr. F-HD .../29.03.2013, aferente impozitului pe veniturile din dividende stabilit suplimentar.

Pentru considerentele arătate, în temeiul art.279 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

## D E C I D E:

1. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de Societatea X SRL - în insolvență, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../29.03.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală privind suma totală de ... lei, reprezentând:

- impozit pe profit..... lei
- accesorii aferente impozitului pe profit..... lei
- TVA..... lei
- accesorii aferente TVA..... lei
- impozit venit dividende..... lei
- accesorii aferente impozitului pe venit dividende..... lei.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- CI SPRL cu sediul în ... jud.Hunedoara,
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara– Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr....1/2015

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Timiș sau Tribunalul Hunedoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL