



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2



Str. Gh. Lazar nr. 9B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499334
Fax :+0256 499332

DECIZIE nr. 3234/31.05.2019

privind contestația formulată de Societatea X SRL - în faliment, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../14.10.2014 și reînregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.02.2019.

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara - Inspecție Fiscală cu adresa nr. .../04.02.2019, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR .../07.02.2019, prin care s-a transmis către D.G.R.F.P Timișoara, dosarul contestației formulate de Societatea X SRL - în faliment, în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației suspendată în baza Deciziei nr. .../26.11.2014 emisă de către Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în considerarea Încheierii penale nr. .../2018 pronunțată în dosarul nr. .../2018 al Tribunalului Hunedoara, rămasă definitivă, în temeiul dispozițiilor art. 214 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de Procedura Fiscală, republicată, asupra contestației formulate de

Societatea X SRL - în faliment
CIF ...,
cu sediul în ..., jud. Hunedoara,

înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. .../14.10.2014, constatând următoarele:

Societatea X SRL - în faliment, formulează contestația împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../13.08.2014 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 .../13.08.2014, solicitând anularea acesteia.

Suma totală contestată este în quantum de ... lei și reprezintă:
Impozit pe profit..... lei;
Dobanzi/Majorari de intarziere impozit pe profit lei;
Penalitati de intarziere Impozit pe profit..... lei;
TVA..... lei;
Dobanzi/Majorari de intarziere TVA..... lei;
Penalitati de intarziere TVA..... lei.

Prin Decizia nr. .../26.11.2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de X SRL - în faliment, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../19.04.2012 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 194/19.04.2012.

La data de 07.02.2019, structura de soluționare a contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara, a fost sesizată de către Inspecția fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, cu adresa nr. .../04.02.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../07.02.2019 asupra încetării definitive a motivului care a determinat suspendarea în condițiile legii, cu consecința reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de petenta X SRL, suspendată conform Deciziei nr. .../26.11.2014.

DGRFP Timișoara cu adresa nr. .../15.02.2019, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 10.2, pct. 10.3 și pct. 10.4 din OPANAF nr. 3741/2015, solicită AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, să completeze dosarul contestației cu punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport de soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată, luându-se act de Încheierea penală nr. .../2018 pronunțată în dosarul nr. .../2018 al Tribunalului Hunedoara, definitivă, precum și precizări privind starea juridică a Societății X SRL, la data reluării procedurii de soluționare a contestației

Cu adresa nr. .../04.03.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../06.03.2019, organele de inspecție fiscală au transmis în completarea dosarului contestației Încheierea penală nr. .../2018 pronunțată în dosarul nr. .../2018 al Tribunalului Hunedoara și mențiunea potrivit căreia societatea X SRL se află în insolvență la data reluării procedurii.

Totodată, analizând conținutul adresei AJFP Hunedoara nr. .../04.03.2019, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../06.03.2019, referitoare la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulate de Societatea X SRL, a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. .../26.11.2014 a DGRFP Timișoara, prin adresa nr. .../25.03.2019, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 10.9 din OPANAF 3741/2015, DGRFP Timișoara solicită administratorului judiciar DC IPURL, să completeze dosarul cauzei cu precizarea dacă menține contestația formulată de Societatea X SRL, urmând să depună actul prin care a fost numit, conform pct. 2.2 OPANAF 3741/2015.

Cu adresa înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. 12252/18.04.2019, administratorul judiciar DC IPURL, comunica faptul că menține contestația formulată de X SRL prin administrator AN, cu precizarea că *“prin Hotărârea nr. ...20.06.2018 s-a dispus numirea în calitate de administrator judiciar a subscrisului, pentru ca ulterior prin Sentința nr. ...2019 să se dispună intrarea în faliment”*, anexand la dosarul contestației o fotocopie a sentinței de intrare în faliment.

De asemenea, din lecturarea Încheierii penale nr. .../2018 pronunțată în dosarul nr. .../2018 al Tribunalului Hunedoara, se constată că instanța penală nu a soluționat și latura civilă, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă, motiv pentru care, la data prezentei, D.G.R.F.P. Timișoara organ competent în soluționarea contestației se va investi cu soluționarea pe fond a acesteia, raportat la normele legale fiscale, în condițiile legii.

Din analiza dosarului contestației se constată că au fost respectate condițiile de procedură prevăzute la art. 205 și art. 209 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, analizate în Decizia nr. .../26.11.2014 emisă de DGFP Hunedoara.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL din Călan, susține următoarele:

Actele atacate sunt nelegale și netemeinice pentru cele ce în continuare vor fi arătate:

În ceea ce privește suma de ... lei reținută de organul de control ca venituri neînregistrate petenta consideră că această reținere este nereală și nedovedită.

Avizul de însoțire a mărfii este reglementat de două ordine distincte și anume de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile și de Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991.

Potrivit temeiului de drept invocat avizul de însoțire a mărfii ca document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz, ca document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz, precum și în alte scopuri prevăzute distinct de legiuitor.

Elementele obligatorii ale unui aviz de însoțire a mărfii se referă la seria și numărul avizului, data emiterii, datele de identificare ale furnizorului, datele de identificare ale cumpărătorului, denumirea, cantitatea, semnătura gestionarului primitor [...].

Scopul întocmirii avizului de însoțire a mărfii este așa cum arată și denumirea, acela de însoțire a mărfii pe timpul transportului precum și de îndeplinire a calității sale de document ce stă la baza întocmirii facturii. Din parcurgere a elementelor obligatorii pe care trebuie să le conțină avizul de însoțire a mărfii reținem, printre altele, și datele referitoare la identificare a

cumpărătorului cu scopul de întocmire ulterioară a facturii în sarcina acestuia.

În speță, nu se poate stabili o echivalență între marfa evidențiată în avizele de însoțire a mărfii și facturile emise. Și aceasta, pentru că nu se pot echivala/asocia valorile înscrise în fiecare aviz cu valorile înscrise în fiecare factură. Chiar dacă s-ar lua în considerare faptul că facturile se emit pentru mai multe avize de însoțire a mărfii o asemenea asociere nu poate fi efectuată tocmai pentru că, în realitate, avizele de însoțire a mărfurilor au fost emise de SC X SRL având evidențiate la cumpărător datele de identificare ale agentului economic din cadrul SC X SRL, iar nu denumirea cumpărătorului, în condițiile concrete în care agentul încărca în mijlocul de transport o anumită cantitate de produse finite pe care o încerca să o distribuie mai multor parteneri comerciali.

Așa se face că semnăturile gestionarilor primitori-elemente obligatorii al avizelor de însoțire a mărfii - nu au putut fi acordate pe acestea fiind în fapt avize de însoțire a mărfii destinate comercializării produselor mai multor parteneri comerciali.

Petenta considera ca, organul fiscal nu reține în sarcina sa nicio culpă în ceea ce privește întocmirea avizelor de însoțire a mărfii după cum nici nu se referă la înregistrarea sau neînregistrarea acestora în contabilitate, în schimb, potrivit art. 65 alin. 2 din Codul de procedură fiscală era obligat să motiveze decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Petenta arata ca în prezenta cauză, organul fiscal nu a făcut așa. S-a mulțumit a reține că există o neconcordanță între avizele de însoțire a mărfii și facturile emise pentru clienții cărora li s-au distribuit produsele în avize. Nimic mai fals. În avize, așa cum a arătat deja, ca și client figurau proprii angajați ai subscrisei și nicidecum clienții cărora li s-au distribuit produsele înscrise în avize.

Așa fiind, se arata că din marfa înscrisă în avize petenta livra partenerilor comerciali cantitatea de mărfuri ce a fost înscrisă ulterior și în facturi. Câtă vreme nu a livrat diferența dintre cantitățile din facturi și avize nu putea să procedeze la emiterea altor facturi întrucât nu avea în sarcina cui. Prin urmare, nu a obținut alte venituri decât cele înscrise în facturile emise și pe care, de altfel, le-a înregistrat în contabilitate și a plătit impozitele aferente.

Contestatoarea precizeaza ca a obținut drept contrapartidă doar sumele înscrise în facturi. Prin urmare, nu i se putea stabili ca bază impozabilă sumele aferente mărfurilor din avize. Organul fiscal, trebuia să motiveze de ce a considerat ca bază de impozitare suplimentară suma de 2.025.470 lei si care ar fi fost modalitatea de realizare a acestei sume.

Petenta considera ca nu are acoperire legală susținerea organului de control "pentru clienții cărora li s-au distribuit produsele înscrise în avize", învederand faptul că produsele înscrise în avize nu s-au distribuit în

totalitate, din nicio probă nu rezultă că s-ar fi distribuit bunuri, altele decât cele din facturi, nici organul de control nu indică o astfel de probă.

Mai mult, se precizează că organul fiscal omite să arate că contestatoarea nu a înregistrat în contabilitate cheltuielile cu mărfurile prin intermediul conturilor 607 și 371, așa cum prevede Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009.

De asemenea, petenta consideră că valoarea produselor finite livrate care au devenit mărfuri prin livrarea către magazinele proprii aparținând SC X SRL se ridică în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2011 la 31.03.2014, la suma de 902.868 lei ceea ce presupune diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit cu aceeași sumă și implicit anularea impozitului stabilit suplimentar de plată, inclusiv accesoriile.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

În urma inspecției prin sondaj efectuată de organele de control s-a verificat concordanța între avizele de însoțire a mărfii emise pentru o lună calendaristică și facturile emise în aceeași lună pentru clienții cărora li s-au distribuit produsele înscrise în avize.

Astfel, s-au adunat cantitățile de produse înscrise în avizele de însoțire a mărfurilor (exclusiv cele care aveau destinație distribuția către chioscurile proprii), apoi aceste cantități s-au înmulțit cu prețurile de vânzare pe sortimente practicate de societate pentru perioada respectivă, valoarea rezultată fiind comparată cu veniturile înregistrate de societate în contabilitate (mai puțin veniturile înregistrate din vânzarea produselor prin chioscurile proprii).

Verificarea acestor concordanțe s-a efectuat deoarece, conform OMEF 3512/27.11.2008, avizul de însoțire a mărfii "Servește ca: - document ce stă la baza întocmirii facturii.

Luna calendaristică inițial verificată a fost ianuarie 2014, diferența rezultată între valoarea avizată și cea înregistrată pe venituri prin facturare fiind de 42.949 lei.

Având în vedere faptul că diferența de veniturile neînregistrate de societate, constatată pentru luna ianuarie 2014 a fost semnificativă, organele de control au extins verificarea concordanței dintre datele înscrise în avizele de însoțire a mărfii emise de societate și cele înscrise în evidențele contabile, pentru întreaga perioadă supusă verificării - cca. 10.000 de avize. Avizele luate în considerare de organele de control au fost achiziționate de la societatea Tranger S.A. Zalău, fiind înscrisoare și numerotate prin tipărire cu datele de identificare ale societății X SRL și de asemenea înscrise în fișa de magazie a documentelor utilizate de societate.

Organele de control au întocmit pe perioada verificată tabele cu cantitățile înscrise în avize pentru fiecare lună în parte, iar în vederea obținerii valorii cantitatilor de produse înscrise în avize, s-au solicitat societății prețurile medii practicate pe sortimente.

Comparand valoarea produselor din avizele de insotire a marfii cu valoarea produselor facturata si inregistrata in contabilitate, organele de control au constatat diferente semnificative.

Pentru determinarea corecta a veniturilor neinregistrate in contabilitate, respectiv a valorilor nefacturate si nedeclarate, din valoarea veniturilor înregistrate de societate în contabilitate s-au identificat și scăzut valoarea produselor vândute prin chioșcurile proprii. Situatia vanzarilor prin chioscurile proprii intocmita de societate si prezentata in anexa s-a efectuat pe baza valorilor inscrise in raporturile zilnice emise de casele de marcat.

Taxa pe valoare adăugată aferentă veniturilor neînregistrate a fost calculată de organele de control prin aplicarea cotei standard de 24% asupra acestor venituri pentru perioada 01.01.2011 - 31.08.2013 și prin aplicarea cotei de 9% pentru perioada 01.09.2013 - 31.03.2014.

În urma calculelor efectuate, organele de control au constatat că societatea X SRL nu a facturat și nu a înregistrat în contabilitate venituri din vânzarea produselor de panificație, după cum urmează:

- anul 2011 - ... lei
- anul 2012 - ... lei
- anul 2013 - ... lei
- anul 2014 - trimestrul I - ... lei

Total venituri neînregistrate - ... lei.

Pentru diferențele de TVA constatate suplimentar pentru perioada ianuarie 2011 - martie 2014, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in sumă de ... lei si penalități de întârziere în sumă de ... lei.

În luna iulie 2011, societatea recepționează prin Procesul verbal de recepție la terminarea lucrărilor nr. .../31.07.2011 privind lucrarea "Modernizare fabrică pâine" valoarea de ... lei, aceasta fiind înregistrată în contabilitate în contul 212. Fabrica de pâine la care s-a efectuat modernizarea respectivă aparține asociatului unic al societății X SRL. In aceeași zi, cu factura .../31.07.2014, X SRL vinde lucrarea de "Modernizare fabrică" cu prețul de ... lei și TVA 542 lei către dl. AN, una și aceeași persoană cu asociatul unic al SC X SRL, respectiv cu o valoare de 120 de ori mai mică decât prețul efectiv plătit pentru investiția respectivă.

Societatea X SRL a înregistrat în urma acestei tranzacții pe contul venituri din active cedate (cont 7583) suma de ... lei iar pe contul cheltuieli cu activele cedate (cont 6583) suma de ... lei, rezultând o pierdere din această operațiune de ... lei.

Organele de control consideră cheltuiala cu activele cedate in suma de ... lei, ca nedeductibila fiscal. deoarece aceasta a fost efectuata în folosul asociatului unic AN, proprietar de drept al cladirii respective.

În urma constatărilor fiscale prezentate mai sus, organele de control au recalculat anual, rezultatul fiscal al societății, Concluzionand la societatea X SRL, organele de control au stabilit o diminuare a pierderii

de ... lei și un impozit pe profit suplimentar în valoare de ... lei, aferent unei baze impozabile de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se reț in următoarele:

Societatea X SRL - în faliment CIF ..., are ..., jud. Hunedoara.

Cauza supusă soluționarii D.G.R.F.P.Timișoara este dacă Societatea X SRL - în faliment datorează bugetului de stat impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală asupra veniturilor impozabile, neînregistrate în evidențele contabile.

În fapt, urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat existența mai multor avize de expediere marfă (produse de panificație și patiserie), pentru care organul de control nu a identificat nicio înregistrare în contabilitate și nici în programul de gestiune.

Comparând valoarea produselor din avizele de însoțire a marfii cu valoarea produselor facturată și înregistrată în contabilitate, organele de control au constatat diferențe semnificative, după cum urmează:

- anul 2011 : ... lei;
- anul 2012 : ... lei;
- anul 2013 : ... lei;
- anul 2014 - trimestrul I : ... lei

Total venituri neînregistrate : ... lei.

Luând în considerare avizele de însoțire a mărfii, organele de inspecție fiscală au concluzionat că în speță au avut loc mai multe livrări de marfă, operațiuni care nu au fost înregistrate în evidențele contabile în perioada 2011 - 2014 - trimestrul I, astfel ca au procedat la determinarea veniturilor aferente; ținând cont de prețurile medii practicate pe sortimente de societatea X SRL, iar pentru determinarea corectă a veniturilor neînregistrate în contabilitate, respectiv a valorilor nefacturate și nedeclarate, din valoarea veniturilor înregistrate de societate în contabilitate sau identificat și scăzut valoarea produselor vândute prin chioșcurile proprii, organele de inspecție fiscală stabilind astfel venituri suplimentare, iar în conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au stabilit profit impozabil suplimentar și totodată diferență de impozit pe profit de plată.

De asemenea, asupra veniturilor neînregistrate în evidențele contabile, în conformitate cu prevederile art.128, art. 137, art.140, din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA.

Prin contestația formulată, petenta susține că nu se poate stabili o echivalență între marfa evidențiată în avizele de însoțire a mărfii și facturile emise, întrucât din marfa înscrisă în avize se livrează partenerilor comerciali doar cantitatea de marfă ce a fost înscrisă ulterior și în facturi, iar câtă vreme nu a livrat diferența dintre cantitățile din facturi și avize nu putea să procedeze la emiterea altor facturi, întrucât nu avea în sarcina cui.

În drept, în materie de impozit pe profit, sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, potrivit căreia:

“(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență⁷ 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.”

Potrivit pct.12 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevad următoarele:

“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la art. 6 precizează:

“ART. 6

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

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

În conformitate cu prevederile O.M.F.P.nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se prevede:

“Venituri din vânzări de bunuri

258. - (1) În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

(2) *Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:*

a) *entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;*

b) *entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;*

c) *mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;*

d) *este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și*

e) *costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.”*

De asemenea, ORDINUL nr. 2.226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar - contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la art. 3 arată:

“ ART. 3

(1) *În situațiile în care bunurile circulă fără să fie însoțite de factură, documentul utilizat pe perioada transportului este avizul de însoțire a mărfii, cu excepțiile prevăzute expres de reglementările legale în vigoare.*

(2) *Conținutul minim de informații, precum și normele de întocmire și utilizare a avizului de însoțire a mărfii sunt prevăzute în anexa nr. 2 care face parte integrantă din prezentul ordin”*

Din prevederile legale enunțate se reține că profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuată în scopul realizării veniturilor, dintr-un an fiscal.

De asemenea, 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, iar 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.

Totodată, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți

În materie de TVA, sunt aplicabile prevederile art.128, art.137 și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

- art.128

“(1) Este considerat livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”

-art.137

“(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea ad ugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

-art.140

“(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”;

iar începând cu data de 01.09.2013, art. 140 alin. 2 din același act normativ, prevede că:

“(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

g) livrarea următoarelor bunuri:

1. toate sortimentele de pâine, precum și următoarele specialități de panificație: cornuri, chifle, batoane, covrigi, minibaghetete, franzeluțe și împletituri, care se încadrează în grupa produse de brutărie la codul CAEN/CPSA 1071;

2. făină albă de grâu, făină semialbă de grâu, făină neagră de grâu și făină de secară, care se încadrează la codul CAEN/CPSA 1061;

3. triticum spelta, grâu comun și meslin, care se încadrează la codul NC 1001 99 00, și secară, care se încadrează la codul NC 1002 90 00, prevăzute în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 927/2012 al Comisiei din 9 octombrie 2012.”;

Din prevederile legale enunțate se reține că este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar .

Se reține că, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată este constituită, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că, societatea X SRL, a întocmit mai multe avize de expediere a mărfii (produse de panificație și patiserie) având înscrise la beneficiar numele șoferului care efectua o anumită rută zilnică sau a gestionarilor primitori de la diversele puncte de lucru ale societății.

Comparând valoarea produselor din avizele de însoțire a mărfii cu valoarea produselor facturată și înregistrată în contabilitate, organele de control au constatat diferențe semnificative, considerate venituri neînregistrate în contabilitate.

Pentru determinarea corectă a veniturilor neînregistrate în contabilitate, respectiv a valorilor nefacturate și nedeclarate, din valoarea

veniturilor înregistrate de societate în contabilitate sau identificat și scăzut valoarea produselor vândute prin chioșcurile proprii.

Pentru diferențele de cantități de produse rezultate între cantitățile avizate și cele facturate, societatea X SRL nu prezintă, nu întocmește și înregistrează niciun document în contabilitate care să ateste reintrarea în gestiune a acelor produse. Mai mult gestiunea de produse finite a societății este întocmită în funcție de cantitățile înscrise pe facturile de vânzare, postcalcul, la sfârșitul fiecărei luni calendaristice.

Astfel, organele de inspecție fiscală au reconsiderat operațiunile derulate în baza avizelor de însoțire a mărfii și au procedat la stabilirea veniturilor neînregistrate în evidențele contabile; la stabilirea veniturilor impozabile organele de inspecție fiscală au avut în vedere prețurile medii pe sortimente practicate de societate, astfel în mod legal au stabilit venit impozabil suplimentar.

În ceea ce privește TVA se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat suplimentar TVA asupra veniturilor neînregistrate în evidențele contabile, având în vedere ca baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată este constituită, pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor venituri neînregistrate, a fost calculată de organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotei standard de 24% pentru perioada 01.01.2011 - 31.08.2013 și prin aplicarea cotei de 9% pentru perioada 01.09.2013 - 31.03.2014.

Argumentul societății contestatoare potrivit caruia nu se poate stabili o echivalență între marfa evidențiată în avizele de însoțire a mărfii și facturile întocmite, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, deoarece această echivalență trebuie să existe întocmai, o atare diferență trebuind să fie justificată de societate cu documente, fapt ce nu s-a întâmplat.

Astfel, organele de control au adunat cantitățile de produse înscrise în avizele de expediere întocmite în cursul fiecărei luni, pentru produsele distribuite de șoferi către alte societăți comerciale - pe rutele de transport, le-au valorizat prin înmulțirea cu prețurile medii pentru respectivele produse și le-au comparat cu veniturile înregistrate de către societate din vânzarea către respectivele societăți comerciale.

De asemenea, considerațiile petentei potrivit cărora organele de control nu au avut în vedere că avizele de expediere s-au întocmit pe numele gestionarilor primitori (șoferilor) care la rândul lor au livrat către mai multe societăți comerciale bunurile înscrise în fiecare aviz, sunt greșite, întrucât organele de control au înțeles această modalitate de distribuție, dar au imputat societății faptul că valoarea facturilor emise este mult mai mică decât valoarea mărfurilor înscrise în avize și efectiv distribuită.

Se reține faptul că societatea a întocmit evidența gestiunii de bunuri obținute în urma activității de panificație în funcție de cantitățile facturate, la sfârșitul fiecărei luni, și nu în urma cantităților efectiv produse.

Referitor la vânzarea lucrării “Modernizare fabrică pâine”, prin contestația formulată petenta se limitează doar la a reitera constatările organelor de inspecție fiscală, fără nicio altă referire la acest aspect, prin care să prezinte motivele de fapt și de drept pe care se sprijină contestația, și implicit să conteste motivul pentru care organele de control au considerat cheltuiala cu activul cedat ca și cheltuială nedeductibilă.

În aceste condiții, trebuie avute în vedere prevederile art. 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;*
- b) obiectul contestației;*
- c) motivele de fapt și de drept;*
- d) dovezile pe care se întemeiază;[...].”*

Aceste prevederi se coroborează cu cele al pct.2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

Față de prevederile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petenta trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta.

Arătarea motivelor de fapt și de drept în cuprinsul contestației contribuie la determinarea cadrului în care se va desfășura întreaga activitate de soluționare a contestației. Determinarea elementelor menționate este importantă pentru ca organul de soluționare să aibă posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante pe care se sprijină pretențiile petentei.

Indicarea motivelor de fapt constă într-o prezentare sintetică, clară și precisă a acelor împrejurări factice care constituie izvorul material al pretențiilor deduse analizei, o relatare succintă a faptelor .

Motivarea trebuie să fie în același timp suficientă pentru ca organul de soluționare să cunoască toate împrejurările de fapt pe care se întemeiază pretențiile petentei.

Motivele de drept trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină contestația. Astfel, petenta trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecății.

Având în vedere documentele existente la dosarul contestației, precum și prevederile legale invocate, se reține că petenta, prin contestația formulată, nu a înțeles să-și motiveze în fapt și în drept contestația, pentru acest capăt de cerere, respectiv nu a invocat niciun articol de lege și nu a adus niciun argument de natură fiscală prin care să combată constatările organelor fiscale.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Se reține, de asemenea, 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 acesteia.

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, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin Decizia nr.3250/2010 pronunțată în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Incidente speței sunt și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție din Decizia nr. 1298/26.03.2018 pronunțată în dosarul nr. 1781/59/2014, care reține că:

“În ceea ce privește soluția de respingere a contestației în privința sumei de [...] lei, este de observat faptul că recurenta-reclamantă nu a investit organul de soluționare a contestației administrative cu o critică, în concret, la adresa sumei în discuție, context în care soluția de respingere a contestației ca fiind nemotivată este conform prevederilor art. 217 alin. 1 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia, dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.

În același sens, prevederile pct. 11.1 alin. (1) lit. b) din OPANAF nr. 450/2013 stabilesc că, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării, contestația va fi respinsă ca nemotivată.”

Totodată, se mai reține faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, urmare a celor constatate, au întocmit și înaintat Tribunalului Hunedoara o sesizare penală împotriva d-lui AN, în calitate de administrator al societății X SRL, cu privire la tranzacții efectuate cu diverse entități și neînregistrarea acestor tranzacții în evidență contabilă, în vederea cercetărilor unor fapte care pot întruni elemente de infracțiune, respectiv faptul că cantitatea de produse de panificație avizată și expediată pe trasee a fost superioară cantității facturate către beneficiari, iar diferența nu a mai fost recepționată în gestiune.

Urmare a cercetării penale efectuate, prin Încheierea penală nr. .../2018 pronunțată în ședința camerei de consiliu din data de 29.11.2018, în Dosarul nr. .../2018, judecătorul de cameră preliminară dispune o soluție de respingere a plângerii formulată de petenta DGRFP Timișoara prin AJFP Hunedoara, în contradictoriu cu intimatul Asaftei Nicolae, împotriva soluției de clasare pronunțată în dosarul nr. 722/P/2014 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Astfel, prin Încheierea penală nr. .../2018 pronunțată în ședința camerei de consiliu din data de 29.11.2018, în Dosarul nr. .../2018, se arată că:

“Aceste avize de însoțire a mărfii necoroborate cu alte probe, nu pot să conducă la concluzia existenței mărfurilor care apar înscrise în cuprinsul lor, motiv pentru care, se poate aprecia că, în cauză, există un dubiu cu privire la elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală, prevăzut de art. 9 alin. 1 li b și alin. 2 din Legea 241/2005

.....
În acest context, soluția adusă v-a fi una de respingere a plângerii formulată de petenta Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Hunedoara, în

contradictoriu cu intimatul Asafftei Nicolae, împotriva soluției de clasare pronunțată în dosarul nr. 722/P/2014 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara”

Chiar dacă în etapa de cercetare penală efectuată, respectiv în soluția pronunțată, judecătorul de cameră preliminară consideră că față de faptele comise de domnul AN nu sunt îndeplinite elementele constitutive ale unei infracțiuni de evaziune fiscală, apreciind că, în cauză, există un dubiu cu privire la elementul material al infracțiunii de evaziune fiscală, nu se soluționează și latura civilă, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

Având în vedere faptul că în etapa de cercetare penală nu s-a oferit nicio explicație cu privire la cantitatea de produse de panificație avizată și expediată pe trasee care a fost superioară cantității facturate către beneficiari, precum și cu privire la motivul pentru care diferența nu a mai fost recepționată în gestiune, rezultă că necesitatea respectării normelor legale fiscale de către petenta este imperativă, iar în lipsa prezentării de către aceasta în motivarea contestației a unor înscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedură fiscală care să infirme starea de fapt constatată de Inspekția Fiscală, pretențiile petentei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, atâta vreme cât nici administrarea probelor în etapa procesuală penală nu a confirmat varianta petentei.

Referitor la accesoriile (dobânzi și penalități de întârziere) în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + ... lei) aferente TVA și impozitului pe profit contestate, precizăm că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

Accesoriile au fost calculate începând cu termenul de scadență al fiecărei diferențe de obligații rezultate la perioadă fiscală și până la data de 05.08.2014

Se reține că petenta nu contestă modul de calcul al accesoriilor calculate de organele de inspekție fiscală, susținând doar ca debitele sunt stabilite nelegal.

Astfel, având în vedere cele prezentate mai sus și conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” (accesoriul urmează principalul), accesoriile în sumă totală de ... lei, calculate de inspekția fiscală sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea petentă.

Concluzionând toate cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesoriile aferente în sumă totală de ... lei - înscrise în Decizia de impunere nr. .../13.08.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală pentru

persoane juridice, emisă de AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../13.08.2014.

Pentru considerentele ce preced și în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se:

D E C I D E :

- *Respingerea ca neîntemeiată* a contestației depusă de Societatea X SRL - în faliment, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../13.08.2014 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 .../13.08.2014, care vizează suma totală de ... lei, reprezentând:

Impozit pe profit..... lei;
Dobânzi/Majorări de întârziere impozit pe profit lei;
Penalități de întârziere Impozit pe profit..... lei;
TVA..... lei;
Dobânzi/Majorări de întârziere TVA..... lei;
Penalități de întârziere TVA..... lei

- Prezenta decizie se comunică la:

- Dorca Insolv IPURL
- AJFP Hunedoara cu respectarea prevederilor pct.7.6. din O.P.A.N.A.F. Nr. 3741/2015.

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

...
DIRECTOR GENERAL