



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : +021 319 97 54
Fax : +021 336.85.48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

DECIZIA nr. 74/2015
privind soluționarea contestației formulate
de **S.C. .X. S.R.L.**,
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr.921.877/05.12.2014

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/05.12.2014, asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.R.L.**, înregistrată la ORC sub nr..X., CUI .X., cu sediul social în localitatea .X., str. .X., nr. .X., județul .X., prin Societatea civilă de avocați .X., conform Împuternicirii avocațiale seria .X. nr..X./2014 aflate în original la dosarul contestației.

Contestația a fost formulată parțial împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014*, emisă în baza *Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014* de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **.X. lei** accesorii aferente impozit pe profit;
- **.X. lei** TVA stabilită suplimentar;
- **.X. lei** accesorii aferente TVA;
- **.X. lei** accize stabilite suplimentar;
- **.X. lei** accesorii aferente accizelor;
- **.X. lei** impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;

- **.X. lei** accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- **.X. lei** contribuția individuală de asigurări sociale;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- **.X. lei** contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- **.X. lei** contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;
- **.X. lei** contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- **.X. lei** contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- **.X. lei** contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor de șomaj;
- **.X. lei** contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator;
- **.X. lei** contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **.X. lei** contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

De asemenea, contestația societății este îndreptată și împotriva *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014*, acest capăt de cerere urmând a fi soluționat de către organul fiscal emitent, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, așa cum menționează organele de inspecție fiscală în referatul cu privire la contestația depusă.

Față de data comunicării deciziei de impunere contestate, respectiv .X./2014, așa cum rezultă din comunicarea prin remitere sub semnătură nr..X./2014 prin .X. SRL, anexată în copie la dosar, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată sub nr..X./2014 la Administrația Județeană a Finanțelor

Publice .X., conform ștampilei registraturii acesteia, aplicate pe contestația aflată în original la dosar.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.**

I. Prin contestația formulată, **S.C. .X. S.R.L.** solicită ca prin decizia ce se va pronunța să se dispună:

1. În principal, **desființarea** Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014, cu consecința reluării inspecției fiscale și stabilirea corectă a situației fiscale, prin obținerea de informații și documente complete de la organele abilitate ale statului și de la alte persoane fizice sau juridice relevante.

2. În subsidiar, **anularea parțială** a Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 și exonerarea societății de la plata obligațiilor fiscale stabilite suplimentar, în sumă totală de ... lei reprezentând impozit pe profit, TVA, accize și drepturi de personal, precum și accesoriile aferente acestora.

3. Pe cale de consecință, **anularea tuturor actelor emise și măsurilor dispuse** în baza actelor administrative atacate, inclusiv a actelor de executare silită.

Referitor la desființarea actelor fiscale atacate și reluarea inspecției fiscale în vederea stabilirii stării fiscale corecte, contestatara invocă nelegalitatea procedurii de stabilire a obligațiilor fiscale suplimentare aferente achizițiilor de carburanți, considerând că acestea au fost stabilite în mod "abuziv", pe bază de prezumții, de aprecieri subiective și incomplete și cu ignorarea obligațiilor prevăzute de art.6, art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală. Organele de inspecție fiscală, în legătură cu cei .X. de furnizori de carburanți ai societății, au identificat practic un "risc fiscal" și nu elemente certe de natură să permită recalcularea obligațiilor fiscale.

Contestatara susține că organele de inspecție fiscală au pus în sarcina SC .X. SRL întregul prejudiciu care practic ar rezulta din anumite ilegalități produse de furnizorii societății și/sau furnizorii furnizorilor, fără a aștepta clarificările aduse de organele de cercetare penală cu privire la persoanele răspunzătoare de eventualul prejudiciu cauzat bugetului de stat.

De asemenea, contestatara susține nelegalitatea măsurii de reluare a inspecției fiscale în condițiile în care nu erau îndeplinite prevederile art.5 din OPANAF nr.467/2013.

Astfel, societatea arată că inspecție fiscală a fost suspendată în perioada .X./2014-.X./2014 pe motivul că sunt necesare cercetări în vederea stabilirii realității unor tranzacții (art.2 lit.e din OPANAF nr.467/2013), reluarea inspecției fiscale fiind nelegală atâta timp cât nu s-au finalizat cercetările penale pentru a oferi informații corecte și complete despre furnizorii SC .X. SRL.

Referitor la **anularea parțială** a actelor fiscale atacate, contestatara aduce următoarele argumente:

1. În ceea ce privește **impozitul pe profit** stabilit suplimentar, referitor la art.11 alin.(1) din Codul fiscal invocat de organele de inspecție fiscală, societatea arată că toate tranzacțiile analizate au avut un scop pur economic, fiind vorba de achiziții de carburanți destinați revânzării, valoarea acestora regăsindu-se în veniturile impozabile ale societății, în legătură cu care s-au calculat și plătit impozitele și taxele datorate bugetului de stat. De asemenea, societatea arată că există documente justificative (facturi fiscale) pentru toate achizițiile sale, care conțin toate elementele obligatorii prevăzute de art.155 alin.(5) din Codul fiscal și care respectă prevederile OMFP nr.2226/2006 și ale Legii contabilității nr.82/1991, republicată.

Astfel, suma de .X. lei, reprezentând costul mărfurilor vândute, este o cheltuială deductibilă fiscal și nu se impune recalcularea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

SC .X. SRL susține că și cheltuielile de transport facturate de SC .X. SRL, în sumă totală de .X. lei, din care baza impozabilă este de .X. lei și TVA deductibilă de .X. lei, este deductibilă la determinarea profitului impozabil, deoarece factura întrunește toate elementele cerute de legislația în vigoare, existând și un contract încheiat în acest sens.

În ceea ce privește cheltuielile efectuate la stația .X. din județul .X., contestatara susține că acestea nu pot fi reconsiderate ca fiind cheltuieli de natura imobilizărilor corporale, respectiv nu pot fi considerate ca fiind efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai stației și care să producă un beneficiu ulterior. Conform pct.94 din OMF nr.1752/2005 și pct.107 din OMF nr.3055/2009, costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale, în scopul utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care este efectuată.

De asemenea, societatea consideră că în aceeași situație se găsesc și cheltuielile efectuate la stația .X. din județul .X., cheltuieli care din considerentele mai sus enunțate sunt deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit.

Totodată, în ceea ce privește cheltuiala în sumă de .X. lei, efectuată în perioada .X./2008 - .X./2011, contestatara consideră că și aceasta trebuie

analizată tot prin prisma prevederilor OMF nr.1752/2005 și OMF nr.3055/2009, fiind o cheltuială ce reprezintă o întreținere curentă, deductibilă în perioada efectuată și nu o modernizare a obiectivului.

Referitor la veniturile neînregistrate de societate, în sumă de .X. lei, contestatara arată că acestea provin din facturi neînregistrate, precum și din luna .X./2012, lună pentru care documentele se găsesc la Direcția Națională Anticorupție.

Analizând modul de calcul al adaosului comercial practicat de societate pentru perioada .X./2012 -.X./2012, SC .X. SRL susține că organele de inspecție fiscală nu au luat în calcul rulajele totale ale contului .X. "*Venituri din vânzarea mărfurilor*" și ale contului .X. "*Cheltuieli privind mărfurile vândute*", și astfel să calculeze adaosul comercial. Pe perioada analizată, rulajul contului .X. a fost de .X. lei, iar rulajul contului .X. de .X. lei, rezultând un adaos comercial de .X. lei, procentul de adaos mediu practicat de societate în perioada respectivă fiind de .X. %. Corespunzător procentului mediu realizat pentru luna .X./2012, revine un adaos de .X. lei. Aferent respectivelor venituri cheltuielile sunt în sumă totală de .X., rezultând astfel un profit impozabil de .X. lei.

SC .X. SRL consideră eronată mențiunea din raportul de inspecție fiscală contestat, potrivit căreia factura nr..X./2007 nu a fost înregistrată de societate, deoarece respectiva factură este înregistrată în contabilitate, fapt ce poate fi dovedit prin actele contabile. De asemenea, referitor la facturile nr..X., nr..X. și nr..X. din data de .X./2010, facturi anulate și cărora le lipsește originalul, contestatara arată că acestea au fost emise către SC .X. SRL în mod greșit, fiind ulterior anulate, exemplarul original rămânând la beneficiar, care a omis să îl returneze.

Societatea consideră eronată stabilirea ca o cheltuială nedeductibilă a pierderilor tehnologice, deoarece aceasta contravine prevederilor OMEC nr.33 din 23.01.2014.

În consecință, contestatara consideră că profitul impozabil brut este în sumă de .X. lei, format din cheltuieli nedeductibile în sumă de .X. lei (cheltuieli cu mijloacele de transport, cu amortizările, cheltuieli aferente achizițiilor de la o societate inactivă, alte cheltuieli) și un profit impozabil de .X. lei aferent veniturilor neînregistrate, rezultând un impozit pe profit datorat suplimentar de societate în sumă de **.X. lei**, la care se adaugă accesoriile aferente.

2. În ceea ce privește **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar, referitor la achizițiile de combustibil, societatea susține că îndeplinește condițiile legale pentru acordarea deductibilității, având în vedere faptul că facturile de achiziție au menționate elementele obligatorii prevăzute de art.155 din Codul fiscal și OMF nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute de art.1 din Legea contabilității nr.82/1991. De

asemenea, respectivele facturi au fost înregistrate în evidența contabilă, fapt ce confirmă intrarea în gestiune a mărfurilor respective.

Contestatară invocă în sprijinul afirmațiilor sale hotărârile date de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în Cauzele conexe C-80/11 și C-142/11, Cauza C-285/11 și Cauza C-324/11, din care rezultă că dreptul de deducere poate fi refuzat doar atunci când autoritatea fiscală dovedește, având în vedere elemente obiective, că destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată aferentă accizelor stabilite suplimentar, societatea arată că acesta nu este reală, atâta timp cât accizele nu sunt reale. Cantitățile de carburanți asupra cărora a fost calculată acciza, au fost vândute de SC .X. SRL, în legătură cu acestea calculându-se și virându-se bugetului de stat TVA aferentă.

În ceea ce privește TVA aferentă transportului efectuat de SC .X. SRL, în valoare de .X. lei, contestatoarea susține că este îndreptățită să solicite deductibilitatea acesteia, deoarece există facturi și contract încheiat între cele două societăți, care să dovedească efectuarea acestor servicii, precum și foi de parcurs emise de prestator și care se găseau la acesta.

În concluzie, contestatară solicită diminuarea cuantumului TVA stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală cu suma de .X. lei, precum și diminuarea accesoriilor aferente acesteia.

3. În ceea ce privește **accizele** stabilite suplimentar, SC .X. SRL susține că trebuie avute în vedere actele normative din două perioade distincte (cea de până la data de .X./2009 și cea de după .X./2010), fiind necesar de clarificat faptul generator și exigibilitatea în cazul accizelor armonizate, momentul eliberării în consum a produselor accizabile, precum și persoana plătitoare de accize.

Societatea arată că din prevederile pct.107 alin.(1) și (2) din Normele metodologice de aplicare a art.206 (53) din Codul fiscal, rezultă indubitabil faptul că obligativitatea înscrierii codului de acciză și a accizei calculate, revine doar antrepozitarului autorizat, destinatarului înregistrat sau expeditorului înregistrat, la momentul eliberării în consum a produselor accizabile. Contestatară menționează că ea nu poate datora accize, deoarece pe lanțul de distribuție este comerciant en gross și en detail.

De asemenea, contestatară arată că au fost respectate prevederile OMF nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute de art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, referitor la utilizarea facturii, respectiv prevederile OMF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile, referitor la nota de recepție și constatare de diferențe.

Astfel, societatea susține că nu se poate pune problema de a reconsidera facturile de achiziție a produselor energetice (benzine și motorine), precum și înregistrările din contabilitate, ca fiind făcute fără documente justificative și obligarea SC .X. SRL la plata accizelor.

4. În ceea ce privește contribuțiile și taxele asupra salariilor, SC .X. SRL nu este de acord cu interpretarea organelor de inspecție fiscală, care au considerat că cele trei listele găsite între documentele verificate reprezintă documente de plată a unor drepturi bănești către persoanele înscrise pe ele.

Societatea arată că respectivele liste nu erau datate, nu aveau nicio semnătură, nu aveau înscrisă nicio explicație și nu consemnau nicio operațiune economică, fapt pentru care sumele consemnate nu puteau fi considerate ca fiind drepturi salariale nete, pentru care să se calculeze contribuțiile și taxele aferente, datorate atât de angajator cât și de angajați.

Contestatară susține că cele trei liste găsite de organele de inspecție fiscală nu întrunesc condițiile minimale ca să fie documente justificative, așa cum sunt acestea prevăzute de OMF nr.3512/2008 în sensul art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată. Mai mult, dacă aceste sume ar fi reprezentat drepturi salariale, la momentul plății acestora, ar fi trebuit să se regăsească prin caseria societății, or acest lucru nu există.

În concluzie, societatea solicită exonerarea de la plata drepturilor de personal pretinse de organele de inspecție fiscală, în sumă totală de .X. lei, formată din obligații principale de plată și accesorii aferente.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014, constatându-se următoarele:

Impozit pe profit

A. Referitor la modul de înregistrare în evidența contabilă a cheltuielilor și tratamentul fiscal aferent acestora.

1. Cheltuieli cu combustibili.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au analizat tranzacțiile cu combustibili desfășurate de SC .X. SRL cu un număr de .X. societăți comerciale furnizoare.

Din analiza răspunsurilor primite de la organele fiscale competente, în urma solicitărilor de control încrucișat efectuate, s-a confirmat faptul că un număr de .X. societăți comerciale s-au aflat în cel puțin una din următoarele situații:

- reprezentanții s-au sustras verificărilor fiscale (nu au putut fi identificați la sediul social declarat și/sau nu au desfășurat activitate economică și/sau nu au condus evidențe contabile);

- sunt declarate inactive fiscal, fie prin nedepunerea situațiilor financiare, fie pentru că nu au identificate la sediul social;

- administratorii au fost reținuți, cercetați și/sau condamnați pentru infracțiuni economice cu produse energetice.

Totodată, în cursul inspecției fiscale, au fost analizate următoarele documente și informații:

- documentele financiar contabile puse la dispoziție de societatea verificată;

- comportamentul fiscal al societăților furnizoare, conform bazelor de date ale ANAF;

- diagramele rezultate din prelucrarea declarațiilor informative cod .X. ce prezintă relațiile comerciale pe lanțul tranzacțional aprovizionare-livrare realizate de societățile furnizoare;

- modul de realizare a transportului de carburanți, inclusiv a mijloacelor de transport înscrise în documentele prezentate de SC .X. SRL;

- modul de realizare a decontărilor între parteneri pentru livrările/achizițiile ce au făcut obiectul tranzacțiilor analizate.

Din analiza documentelor prezentate de SC .X. SRL pentru justificarea realității tranzacțiilor care s-au derulat între părțile înscrise în documente, s-a constatat faptul că acestea conțin date incomplete, incorecte sau care nu corespund realității.

Din verificarea facturilor emise de furnizorii de carburanți ai SC .X. SRL s-a constatat faptul că:

- au existat cazuri în care pe documente nu erau înscrise mijloacele de transport care au efectuat livrarea;

- în cazurile în care erau înscrise numerele de înmatriculare a mijloacelor de transport pe facturi, s-a procedat la analizarea bazei de date a MAI – program informatic *“Sistemul național de evidență auto”*. Astfel, s-a constatat faptul că pe o parte din facturile înregistrate în contabilitate de către SC .X. SRL sunt înscrise numere de înmatriculare ale unor mijloace de transport care nu există sau nu dețin caracteristicile tehnice pentru a efectua transporturi de produse energetice (autoturisme, basculante, gunoiere, macarale, etc). Notele de recepție și constatare de diferențe au fost întocmite sumar de către reprezentanții SC .X. SRL, respectiv fără completarea datelor privind mijloacele de transport și a documentelor de însoțire a mărfii, iar recepția carburanților nu a fost efectuată de o comisie de recepție care să certifice realitatea intrărilor de marfă. Societatea verificată nu a prezentat niciun alt element probatoriu (comandă, contract, etc) care să susțină corectitudinea datelor înscrise în documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor din evidența contabilă.

Din analiza fluxurilor bănești, conform datelor furnizate de bănci, s-au constatat următoarele situații:

- din sumele încasate, furnizorii SC .X. SRL au achitat parțial furnizori, fiind și sume ridicate de persoane împuternicite;
- furnizorii SC .X. SRL nu achită la rândul lor furnizori de produse petroliere;
- în majoritatea cazurilor au loc decontări bancare între aceleași persoane juridice, plățile către antrepozite fiscale fiind efectuate rar.

Totodată, analizând fișele privind speciemenle de semnătură aferente persoanelor împuternicite, transmise de societățile bancare, s-a constatat faptul că există situații în care reprezentanții legali ai unor societăți sunt persoane împuternicite cu drept de semnătură și la alți furnizori direcți ai SC .X. SRL, societăți care fac parte din circuitul tranzacțiilor cu carburanți.

Fluxurile bănești din circuitul bancar arată că furnizorii societății au un rol de interpuși în cadrul decontărilor, o parte a sumelor încasate fiind virate mai departe la partenerii din amonte ai lanțului tranzacțional, iar contul bancar al furnizorilor se prezintă cu un rol de tranzit al sumelor de bani, putând fi folosit pentru a crea o aparență de legalitate a operațiunilor.

Din cele prezentate, rezultă faptul că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi care reflectă achiziții de combustibili aferente tranzacțiilor comerciale cu un număr de .X. de societăți comerciale, în valoare de .X. lei, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor și care reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal la determinarea profitului impozabil, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin. (1) și alin.(4) lit.f) și lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au ajustat suma cheltuielilor cu combustibili înregistrate de societate, pentru a reflecta cheltuielile reale, stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal cu combustibili în sumă de .X. lei.

2. Cheltuieli cu serviciile de transport.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că în perioada .X./2011 – .X./2012, societatea verificată înregistrează servicii de transport efectuate de SC .X. SRL. Se menționează faptul că SC .X. SRL nu deține documente justificative pentru perioada respectivă, deoarece acestea au fost ridicate de organele de cercetare penală din cadrul Direcției .X.. În urma verificării înscrisurilor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în original, de către organele de cercetare penală din cadrul Direcției .X., s-a constatat că SC .X. SRL a emis un număr de .X. facturi conform cărora au fost efectuate servicii de transport pe rutele .X. – .X., .X. – .X./X. – .X.. Valoarea totală a serviciilor facturate de SC .X. SRL este de .X. lei bază impozabilă.

Societatea verificată a prezentat contractul de transport nr..X./2011, din care rezultă că operațiunile de transport produse petroliere se efectuează în baza comenzilor transmise de SC .X. SRL, la termenele și pe rutele stabilite de comun

acord cu SC .X. SRL, însă respectivele comenzi de transport nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Din analiza bazei de date a ANAF, s-a constatat faptul că SC .X. SRL nu declară livrări către SC .X. SRL, că aceasta a fost declarată inactivă până în .X./2011, nefiind plătitoare până la această dată de TVA, precum și faptul că are întocmite două sesizări penale, una pentru refuzul nejustificat de a prezenta documentele și una pentru fapte de evaziune fiscală.

Pentru a fi deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil, cheltuielile pentru servicii de transport în sumă de .X. lei, potrivit prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea trebuie să fie efectiv prestate. Justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin : foi de parcurs, comenzi de transport, rapoarte de lucru, situații de transport, avize de însoțire a mărfurilor sau orice alte materiale corespunzătoare, documente pe care societatea verificată nu le-a prezentat.

Astfel, cheltuielile de transport marfă în sumă de .X. lei, înregistrate în evidența contabilă în perioada .X./2011 – .X./2012, nu sunt deductibile fiscal în baza prevederilor art.19, art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, având drept consecință diminuarea profitului impozabil aferent perioadei menționate cu sumă de .X. lei.

3. Cheltuieli cu reparațiile aferente stațiilor .X. aflate în proprietatea SC .X. SRL.

În ceea ce privește stația .X., județul .X., din evidența contabilă și documentele prezentate, a rezultat faptul că în perioada .X./2007 – .X./2011 societatea a efectuat o investiție constând în lucrări de modernizare în sumă de .X. lei, pe care le-a înregistrat în contul .X. *“Imobilizări în curs de execuție”*.

Această investiție a fost finalizată, recepționată și pusă în funcțiune, conform unui proces verbal de recepție fără dată și număr, la data de .X./2011.

Concomitent cu lucrările de amenajare și modernizare realizate la stația .X., societatea a mai efectuat lucrări de construcții la același obiectiv, în perioada .X./2008 – .X./2011, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în sumă totală de .X. lei, care sunt înregistrate în contul de cheltuieli .X. *“Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”*.

Din analiza documentelor justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile executate de cele trei societăți comerciale mai sus menționate constau în lucrări de construcții (tencuieli, zugrăveli, izolație, instalații electrice), care în fapt sunt efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai stației .X.. Astfel, aceste cheltuieli cu lucrările de construcții sunt de natura imobilizărilor corporale și reprezintă investiții la un mijloc fix existent, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai construcțiilor și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care se finalizează și mijlocul fix își majorează valoarea

potrivit prevederilor art.19 alin.(1), art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) alin.(6) lit.a) alin.(7) alin.(11) lit.a), art.34 alin.(1) și art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că investiția a fost finalizată, recepționată și pusă în funcțiune la data de .X./2011(conform procesului verbal de recepție mai sus menționat), organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de construcții în sumă de .X. lei sunt finalizate, recepționate și mijlocul fix este pus în funcțiune în .X./2011, durata de amortizare fiind de .X. de luni, iar valoarea amortizării lunare de .X. lei.

În consecință cheltuielile de natura investițiilor în sumă totală de .X. lei sunt tratate de organele de inspecție fiscală în baza art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, acestea nefiind deductibile la calculul profitului impozabil aferent perioadei 2008 – 2011, societatea având drept de deducere pentru amortizarea în sumă de .X. lei, aferentă anului 2012, întrucât stația .X. a fost vândută la data de .X./2012.

În ceea ce privește stația .X., județul .X., din evidența contabilă și documentele prezentate, a rezultat faptul că în perioada .X./2007 – .X./2011 societatea a achiziționat lucrări de construcții, în vederea modernizării stației, de la SC .X. SRL și SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X. "*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*".

Din analiza documentelor justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile executate de cele două societăți comerciale constau în lucrări de construcții (confectionat și montat cofraje și armături, turnat fundații, turnare beton, zidărie cărămidă, tencuieli, pavaje, borduri, montaj totem, instalații electrice) lucrări ce reprezintă investiții la un mijloc fix existent, respectiv stația .X., în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai construcției și care se recuperează fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care se finalizează, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) alin.(6) lit.a) alin.(7) alin.(11) lit.a), art.34 alin.(1) și art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Se menționează faptul că investiția nu a fost pusă în funcțiune până la data de .X./2012, când SC .X. SRL a vândut stația .X. către o persoană fizică.

4. Cheltuielile cu investițiile efectuate la mijloacele fixe deținute în regim de comodat.

În perioada .X./2008 - .X./2011, societatea verificată achiziționează lucrări de construcții în vederea modernizării a trei stații de carburanți, respectiv:

- Stația situată în str. .X. din localitatea .X., deținută în baza contractului de comodat .X./1998, perioada de închiriere fiind de .X. de ani;

- Stația situată în str..X. nr. .X. din localitatea .X., deținută în baza contractului de comodat .X./2003, perioada de închiriere fiind de .X. de ani;

- Stația situată în str. .X. din localitatea .X. , deținută în baza contractului de comodat nr..X./ 2009, perioada de închiriere fiind de .X. de ani.

Lucrările de construcții achiziționate, în sumă totală de .X. lei, au fost înregistrate în contul de cheltuieli .X. *“Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”*.

Conform procesului verbal de recepție prezentat, lucrările la cele trei stații s-au efectuat în perioada 2007-2011, investițiile constând în amenajări și modernizări, fiind evidențiate în contul .X. *“Imobilizări în curs de execuție”*, care sunt finalizate (recepționate) în luna .X./2011, cu mențiunea că amortizarea se va efectua în perioada rămasă, începând cu data de .X./2012.

Din analiza documentelor justificative prezentate de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, constau în lucrări de construcții (lucrări renovare stație distribuție, lucrări de construcții și instalații, montaj gresie și faianță, confecții metalice, jgheburii, burlane, instalație încălzire, centrală termică, obiecte sanitare, turnat beton, tencuieli, instalații electrice), lucrări ce reprezintă investiții la cele trei mijloace fixe deținute în regim de comodat, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai construcțiilor și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care se finalizează, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) alin.(6) lit.a) alin.(7) alin.(11) lit.a), art.34 alin.(1) și art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, cheltuielile în sumă de .X. lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2008-2011, organele de inspecție fiscală acordând cheltuielă deductibilă cu amortizarea în sumă de .X. lei aferentă anului 2012.

5. Cheltuieli reprezentând pierderi tehnologice.

Societatea verificată a înregistrat în contul .X. *“Cheltuieli privind mărfurile”* aferent perioadei .X./2009 - .X./2009, suma de .X. lei reprezentând pierderi tehnologice, înregistrare efectuată în baza bonului de consum nr. .X. din data de .X./2009 justificat cu Nota .X./2009 către serviciul contabilitate, conform căreia: *“Vă comunicăm situația privind pierderile tehnologice care trebuie evidențiate în costuri determinate prin aplicarea cotei de 0,1% asupra cantităților de carburant aprovizionate și livrate în anul în curs. Motorină .X.%=.X. l; benzină premium .X.%=.X. l; benzină fără plumb .X.%=.X. l”*.

Conform prevederilor secțiunii 7, pct.7.2, subpct.133 (1) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat niciun document justificativ (NIR, inventar, declarație, raport, etc), din care să rezulte cauzele care au dus la înregistrarea pierderilor, cantitatea de produs și data producerii evenimentului, în conformitate cu

prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ potrivit legii.

B. Referitor la modul de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor și tratamentul fiscal aferent acestora.

1. Venituri realizate de contribuabilul verificat și neînregistrate în evidența contabilă.

a) În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./2007, în valoare totală de .X. lei, emisă către SC .X. SRL, reprezentând contravaloare combustibili. În conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, coroborat cu pct.214 alin.(1) și (2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, în contabilitate veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărător, al livrării lor pe baza facturii către client. Întrucât societatea verificată, cu ocazia inventarierii anuale, nu a constatat plusuri de inventar în ceea ce privește bunurile, organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că societatea a înregistrat descărcarea din gestiune a bunurilor aferente facturii neînregistrate în evidența contabilă.

b) În luna .X./2010, societatea verificată anulează un număr de .X. facturi și drept urmare nu înregistrează și nu declară venituri în valoare de .X. lei (factura nr..X., nr..X. și nr..X. din data de .X./2010), în condițiile în care nu deține toate cele trei exemplare, respectiv exemplarul original. Astfel, societatea nu a respectat prevederile art.159 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, coroborat cu pct.258 alin.(1) și (2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Întrucât societatea verificată, cu ocazia inventarierii anuale, nu a constatat plusuri de inventar în ceea ce privește bunurile inventariate, organele de inspecție fiscală au apreciat faptul că societatea a înregistrat descărcarea din gestiune a bunurilor aferente celor trei facturi neînregistrate în evidența contabilă.

c) În perioada .X./2012 – .X./2012, societatea verificată efectuează livrări de combustibili în valoare totală de .X. lei, din care venituri impozabile în sumă de .X. lei și TVA colectată în sumă de .X. lei, pentru care au fost întocmite un număr de .X. facturi către .X. societăți comerciale. Veniturile impozabile în sumă de .X. lei aferente lunii .X./2012 nu au fost înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SRL.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală majorează suma profitului impozabil obținut de societate în trimestrul .X./2012, prin reconstituirea veniturilor impozabile în sumă de .X. lei aferente livrărilor de combustibili către cele 19 societăți comerciale.

Se menționează faptul că, potrivit evidenței contabile, SC .X. SRL a practicat în luna .X./2012 un adaos comercial mediu de .X.%, rezultând un adaos comercial aferent veniturilor neînregistrate în sumă de .X. lei.

Astfel, potrivit prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.6 alin.(1) și art.11 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală majorează suma venitului obținut de societate, stabilind venituri impozabile în sumă de .X. lei și au acordat cheltuieli deductibile fiscal aferente în sumă de .X. lei, pentru luna .X./2012.

2. Referitor la corespondența între evidența fiscală – Fișa sintetică de evidență pe plătitor, declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat cod .X., declarația privind impozitul pe profit cod .X., depuse la organul fiscal competent și Registrul de evidență fiscală.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea verificată a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. de facturi în valoare de .X. lei, care au fost declarate la organul fiscal competent cu întârziere. Consecința fiscală a celor prezentate o reprezintă calcularea în mod eronat a profitului impozabil aferent exercițiilor financiare din perioada 2007-2012, drept pentru care organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit datorat bugetului de stat pentru fiecare an fiscal.

Astfel, potrivit prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.6 alin.(1) și art.11 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală au majorat suma venitului obținut de societate, stabilind venituri impozabile în sumă de .X. lei, pentru perioada .X./2007-.X./2012 și au acordat cheltuieli deductibile fiscal aferente în sumă de .X. lei, pentru luna .X./2012.

Accize

Reprezentanții SC .X. SRL nu au putut prezenta documente care să facă dovada plății la bugetul de stat a accizei ori înregistrarea acesteia ca obligație de plată sau dacă produsele aprovizionate de la societățile care au făcut obiectul constatărilor prezentate la capitolul Impozit pe profit, secțiunea .X. din prezenta decizie, provin dintr-un antrepozit fiscal, de la un operator înregistrat sau importator.

Din analiza documentelor financiar contabile, s-a constatat faptul că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi care reflectă achiziția a .X. litri și .X. tone de produse energetice accizabile, pentru care societatea nu a prezentat ordine de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantităților facturate. Pe facturile care reflectă achizițiile de combustibili nu se

regăsește consemnat distinct nici valoarea accizei și nici numărul și data ordinelor de plată cu care s-a achitat contravaloarea accizei.

În ceea ce privește comportamentul fiscal al societăților comerciale furnizoare analizate de organele de inspecție fiscală, s-au reținut următoarele aspecte:

- acestea sunt înființate și funcționează o perioadă scurtă de timp (3, 6 luni sau un an);

- nu desfășoară activități economice la sediul social declarat;

- nu dispun de angajați care să le permită livrarea motorinei respective, funcționând doar pentru a crea aparența că operațiunile comerciale atestate în facturi sunt veridice, valoarea motorinei livrate fiind plătită prin transfer bancar, din contul societății achizitoare către conturile unor societăți cu comportament de tip "fantomă";

- nu își declară operațiunile economice desfășurate și nici obligații de plată la bugetul de stat, multe dintre aceste societăți având asociați cetățeni străini care nu pot fi contactați în vederea stabilirii stării de fapt fiscale;

- sursele de aprovizionare ale acestor societăți au fost identificate ca fiind, de asemenea, constituite din societăți comerciale care nu declară sau care declară parțial tranzacțiile economice desfășurate;

- din analiza fluxurilor financiare, a rezultat că societățile comerciale furnizoare de combustibili sunt doar societăți verigă, care se interpun în circuitul economic, iar conturile bancare deschise pe numele acestora au rolul de tranzit al sumelor de bani, scopul fiind acela de a crea o aparență legalitate a operațiunilor;

- rezultatul acestui mod de operare constă în crearea unor avantaje fiscale beneficiarului SC .X. SRL, care a înregistrat în evidența contabilă și fiscală documentele emise de aceste societăți de tip "fantomă".

Întrucât pentru achizițiile de produse energetice accizabile efectuate de la respectivii furnizori, SC .X. SRL nu deține documente justificative care să conțină informațiile prevăzute de art.195 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.19 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.178, titlul VII din Codul fiscal și având în vedere faptul că aprovizionările s-au efectuat de la societăți cu comportament de tip "fantomă", neputându-se dovedi că uleiurile minerale provin de la un antrepozitar autorizat, operator înregistrat sau importator, societatea verificată datorează accize în sumă de .X. lei, pentru care s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată

1. TVA aferentă tranzacțiilor cu furnizorii de combustibili.

SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă documente care reflectă achiziții de combustibili efectuate de la un număr de .X. societăți comerciale, în sumă de .X. lei - bază impozabilă, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a

TVA în sumă de .X. lei, constatările referitoare la respectivele tranzacții fiind consemnate la capitolul Impozit pe profit, secțiunea .X..

Astfel, s-a constatat că societățile comerciale furnizoare descriu comportamentul fiscal al unor societăți de tip "fantomă", având ca scop interpunerea pe lanțul tranzacțional pentru a crea o aparentă legalitate operațiunilor economice desfășurate, fără a avea în intenție declararea acestora la organul fiscal și, în consecință, plata obligațiilor fiscale ce decurg din acestea.

Drept urmare, s-a stabilit că societatea verificată nu are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor de carburanți în sumă de .X. lei, deoarece documentele prezentate nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

2. TVA aferentă accizelor stabilite de organele de inspecție fiscală.

Așa cum s-a prezentat la capitolul accize, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă documente emise de cele .X. societăți comerciale, care reflectă achiziții de produse energetice accizabile, pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit accize suplimentare datorate bugetului de stat.

Accizele se cuprind în baza de impozitare a TVA, iar conform art.137 alin. (2) lit.a), art.134¹ alin.(1), art. art.134² alin.(1) și art.140 alin.(1) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea verificată datorează bugetului de stat TVA aferentă accizelor în sumă de .X. lei.

3. TVA aferentă serviciilor de transport.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că în perioada .X./2011 – .X./2012, societatea verificată înregistrează servicii de transport efectuate de SC .X. SRL, așa cum a fost prezentat la capitolul Impozit pe profit, secțiunea .X.

Conform prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru a deduce TVA în sumă de .X. lei, serviciile trebuie să fie efectiv prestate în beneficiul SC .X. SRL, iar justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin comenzi de transport, foi de parcurs sau orice alte materiale corespunzătoare, documente pe care societatea verificată nu le-a prezentat.

Astfel, pentru considerentele prezentate la pct.1-3, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .X. lei, pentru care s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

Impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente

Urmare a verificării efectuate de organele de inspecție fiscală asupra documentelor SC .X. SRL, care au fost ridicate de .X., au fost identificate trei liste în original cu sume care au fost considerate venituri nete acordate angajaților societății verificate.

Ca urmare a verificării veniturilor nete acordate angajaților cu contracte individuale de muncă, conform statelor de plată din perioada .X./2007-.X./2012, s-a constatat că acestea sunt mai mici decât veniturile nete acordate acestora conform celor trei liste.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au apreciat că sumele de bani primite de angajații SC .X. SRL sunt asimilate salariilor în vederea impunerii, pentru care societatea verificată nu a calculat, reținut, declarat și achitat către bugetul consolidat al statului impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru cei .X. de angajați ai SC .X. SRL diferențe suplimentare de venituri de natura salarială, pentru care s-au calculat obligații fiscale principale și accesorii suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei, reprezentând: impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii, contribuția individuală de asigurări sociale, accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale, contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate, accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate, contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator, contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj, accesorii aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor de șomaj, contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator, accesorii aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, accesorii aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și accesorii aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Pentru faptele constatate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit și transmis DIICOT .X. Sesizarea penală nr..X./2014, împreună cu Procesele verbale nr..X. și .X., ambele din data de .X./2014, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de

art.9, alin.(1), lit.c) și lit.e) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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

1. Aspecte procedurale

Contestatară invocă nelegalitatea procedurii de stabilire a obligațiilor fiscale suplimentare aferente achizițiilor de carburanți, considerând că acestea au fost stabilite în mod “abuziv”, pe bază de prezumții, de aprecieri subiective și incomplete și cu ignorarea obligațiilor prevăzute de art.6, art.7 alin.(2) și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală. Organele de inspecție fiscală, în legătură cu cei .X. de furnizori de carburanți ai societății, au identificat practic un “*risc fiscal*” și nu elemente certe de natură să permită recalcularea obligațiilor fiscale.

De asemenea, societatea arată că inspecție fiscală a fost suspendată în perioada .X./2014 - .X./2014, pe motivul că sunt necesare cercetări în vederea stabilirii realității unor tranzacții (art.2 lit.e din OPANAF nr.467/2013), reluarea inspecției fiscale fiind nelegală atâta timp cât nu s-au finalizat cercetările penale pentru a oferi informații corecte și complete despre furnizorii SC .X. SRL.

Față de aceste aspecte, organul de soluționare a contestației reține următoarele:

Potrivit prevederilor art.6, art.7 alin.(2), art.94 alin.(1), art.105 alin.(1) și art.109 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“6. Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

7. Rolul activ

(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.

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.*

105. Reguli privind inspecția fiscală

(1) *Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*

109. Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal”.*

Din analiza prevederilor legale mai sus explicitate, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, au obligația să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale.

Astfel, inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

De asemenea, organul fiscal este cel care decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Având în vedere cele de mai sus, din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că pentru stabilirea cât mai corectă a stării de fapt fiscale a contribuabilului supus verificării, organele de inspecție fiscală au solicitat, în vederea clarificării situației, efectuarea unor verificări la partenerii societății, transmiterea unor informații deținute de alte organe cu atribuții de control, precum și cele existente în baza de date a ANAF și documente de la contestatară, care să ateste realitatea operațiunilor înregistrate în evidența financiar-contabilă.

Întrucât, din constatările proprii și informațiile primite ca urmare a solicitărilor transmise, nu au rezultat elemente clare și concludente care să ateste realitatea operațiunilor economice supuse verificării, organele de inspecție fiscală au apreciat, în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin, relevanța stărilor de fapt fiscale.

Totodată, potrivit dispozițiilor art.108 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, :

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

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

Din interpretarea acestor prevederi legale reiese că organele fiscale au obligația sesizării organelor penale ori de câte ori, cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, efectuează constatări care ar putea întruni elementele constitutive ale vreunei infracțiuni, situație în care întocmesc un proces verbal.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X., urmare controlului inopinat având ca obiectiv analiza achizițiilor de combustibil ale S.C .X. SRL, au încheiat Procesele verbale nr..X. și nr..X. din data de .X./2014 pe care le-au înaintat D.I.I.C.O.T .X. împreună cu Sesizarea penală nr..X./2014.

Din interpretarea coroborată a prevederilor art.108 și art.109 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nu rezultă că organele de inspecție fiscală nu pot finaliza inspecția fiscală prin emiterea unei decizii de impunere decât după soluționarea cauzei de către organele de urmărire penală, formularea unei sesizări penale nu reprezintă o condiție pentru nefinalizarea inspecției fiscale.

În concluzie, argumentele societății referitoare la aspectele procedurale nerespectate la emiterea deciziei de impunere contestate nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar, în sumă de .X. lei, cu accesorii aferente în sumă de .X. lei, la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, în sumă .X. lei, cu accesorii aferente în sumă de .X. lei, la accizele în sumă de .X. lei, cu accesorii aferente în sumă .X. lei și la impozitul pe venituri din salarii și contribuțiile sociale aferente, în sumă totală de .X. lei, contestate, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./2014 transmise DIICOT .X., în vederea

constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9, alin.(1), lit.c) și lit.e) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În fapt, ca urmare a inspecției fiscale efectuate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X. au stabilit că **societatea nu poate justifica realitatea operațiunilor declarate**, înregistrând în evidențele contabile tranzacții nereale, precum și executarea de evidențe contabile duble, fapte care au generat diminuarea obligațiilor datorate bugetului de stat, fiind stabilită suplimentar suma de **.X. lei** reprezentând impozit pe profit, TVA, accize, impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, precum și accesoriile calculate asupra acestora.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi care reflectă achiziții de combustibili aferente tranzacțiilor comerciale cu un număr de .X. de societăți comerciale, în valoare de .X. lei, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor și care reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal la determinarea profitului impozabil, conform prevederilor art.19 alin.(1) și art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) și lit.r) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, organele de inspecție fiscală au ajustat suma cheltuielilor cu combustibili înregistrate de societate, pentru a reflecta cheltuielile reale, stabilind cheltuieli nedeductibile fiscal cu combustibili în sumă de .X. lei.

Totodată, s-a stabilit că societatea verificată nu are drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor de carburanți, în sumă de .X. lei, deoarece documentele prezentate nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, nefiind respectate prevederile art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Din analiza documentelor financiar contabile, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi care reflectă achiziția a .X. litri și .X. tone de produse energetice accizabile, pentru care societatea nu a prezentat ordine de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantităților facturate. Pe facturile care reflectă achizițiile de combustibili nu se regăsește consemnat distinct nici valoarea accizei și nici numărul și data ordinelor de plată cu care s-a achitat contravaloarea accizei.

Întrucât pentru achizițiile de produse energetice accizabile efectuate de la un număr de .X. de furnizori, SC .X. SRL nu deține documente justificative care să conțină informațiile prevăzute de art.195 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și pct.19 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.178, titlul

VII din Codul fiscal și având în vedere faptul că aprovizionările s-au efectuat de la societăți cu comportament de tip "fantomă", neputându-se dovedi că uleiurile minerale provin de la un antrepozitar autorizat, operator înregistrat sau importator, societatea verificată datorează accize în sumă de .X. lei, pentru care s-au calculat accesorii aferente în sumă totală de .X. lei.

Deoarece accizele constituie baza de impozitare a TVA, organele de inspecție fiscală au stabilit că, în conformitate cu prevederile art.137 alin.(2) lit.a), art.134¹ alin.(1), art. art.134² alin.(1) și art.140 alin.(1) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, societatea verificată datorează bugetului de stat TVA aferentă accizelor în sumă de .X. lei.

Urmare a verificării efectuate de organele de inspecție fiscală asupra documentelor SC .X. SRL, care au fost ridicate de DNA, au fost identificate trei liste în original cu sume care au fost considerate venituri nete acordate angajaților societății verificate.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au apreciat că sumele de bani primite de angajații SC .X. SRL sunt asimilate salariilor în vederea impunerii, pentru care societatea verificată nu a calculat, reținut, declarat și achitat către bugetul consolidat al statului impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru cei .X. de angajați ai SC .X. SRL diferențe suplimentare de venituri de natura salarială, pentru care s-au calculat obligații fiscale principale și accesorii suplimentare de plată în sumă totală de .X. lei.

Pentru faptele constatate la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .X., în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit și transmis DIICOT .X. Sesizarea penală nr..X./2014, împreună cu Procesele verbale nr..X. și .X., ambele din data de .X./2014, solicitând începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9, alin.(1), lit.c) și lit.e) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Sesizarea transmisă DIICOT .X. de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. vizează un prejudiciu adus bugetului de stat reprezentând impozit pe profit, TVA, accize, impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, precum și accesoriile calculate asupra acestora, a cărui valoare se regăsește integral în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014, contestată.

În drept, potrivit prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr..X./2014, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor în speță **se pune problema realității operațiunilor desfășurate**, precum și executarea de evidențe contabile duble, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală au analizat tranzacțiile cu combustibili desfășurate de SC .X. SRL cu un număr de .X. societăți comerciale furnizoare.

Din analiza răspunsurilor primite de la organele fiscale competente, în urma solicitărilor de control încrucișat efectuate, s-a confirmat faptul că un număr de .X. societăți comerciale s-au aflat în cel puțin una din următoarele situații:

- reprezentanții s-au sustras verificărilor fiscale (nu au putut fi identificați la sediul social declarat și/sau nu au desfășurat activitate economică și/sau nu au condus evidențe contabile);

- sunt declarate inactive fiscal, fie prin nedepunerea situațiilor financiare, fie pentru că nu au fost identificate la sediul social;

- administratorii au fost reținuți, cercetați și/sau condamnați pentru infracțiuni economice cu produse energetice.

Din analiza documentelor prezentate de SC .X. SRL pentru justificarea realității tranzacțiilor care s-au derulat între părțile înscrise în documente, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că acestea conțin date incomplete, incorecte sau care nu corespund realității.

Din verificarea facturilor emise de furnizorii de carburanți ai SC .X. SRL s-a constatat faptul că:

- au existat cazuri în care pe documente nu erau înscrise mijloacele de transport care au efectuat livrarea;
- în cazurile în care erau înscrise numerele de înmatriculare a mijloacelor de transport pe facturi, s-a procedat la analizarea bazei de date a MAI – program informatic “*Sistemul național de evidență auto*”. Astfel, s-a constatat faptul că pe o parte din facturile înregistrate în contabilitate de către SC .X. SRL sunt înscrise numere de înmatriculare mijloace de transport care nu există sau nu dețin caracteristicile tehnice pentru a efectua transporturi de produse energetice (autoturisme, basculante, gunoiere, macarale, etc). Notele de recepție și constatare de diferențe au fost întocmite sumar de către reprezentanții SC .X. SRL, respectiv fără completarea datelor privind mijloacele de transport și a documentelor de însoțire a mărfii, iar recepția carburanților nu a fost efectuată de o comisie de recepție care să certifice realitatea intrărilor de marfă. Societatea verificată nu a prezentat niciun alt element probatoriu (comandă, contract, etc) care să susțină corectitudinea datelor înscrise în documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor din evidența contabilă.

Din analiza fluxurilor bănești, conform datelor furnizate de bănci, s-au constatat următoarele situații:

- din sumele încasate, furnizorii SC .X. SRL au achitat parțial furnizori, fiind și sume ridicate de persoane împuternicite;
- furnizorii SC .X. SRL nu achită la rândul lor furnizori de produse petroliere;
- în majoritatea cazurilor au loc decontări bancare între aceleași persoane juridice, plățile către antrepozite fiscale fiind efectuate rar.

Totodată, analizând fișele privind speciemenle de semnătură aferente persoanelor împuternicite, transmise de societățile bancare, s-a constatat faptul că există situații în care reprezentanții legali ai unor societăți sunt persoane împuternicite cu drept de semnătură și la alți furnizori direcți ai SC .X. SRL, societăți care fac parte din circuitul tranzacțiilor cu carburanți.

Fluxurile bănești din circuitul bancar arată că furnizorii societății au un rol de interpuși în cadrul decontărilor, o parte a sumelor încasate fiind virate mai departe la partenerii din amonte ai lanțului tranzacțional, iar contul bancar al furnizorilor se prezintă cu un rol de tranzit al sumelor de bani, putând fi folosit pentru a crea o aparență de legalitate a operațiunilor.

Din cele prezentate, rezultă faptul că SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă facturi care reflectă achiziții de combustibili aferente tranzacțiilor comerciale cu un număr de .X. de societăți comerciale, în valoare de .X. lei, înregistrată în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor.

De asemenea, urmare a verificării efectuate de organele de inspecție fiscală asupra documentelor SC .X. SRL, care au fost ridicate de DNA, au fost identificate trei liste în original cu veniturile nete acordate angajaților societății verificate.

Drept urmare, organele de inspecție fiscală au apreciat că sumele de bani primite de angajații SC .X. SRL sunt asimilate salariilor în vederea impunerii, pentru care societatea verificată nu a calculat, reținut, declarat și achitat către bugetul consolidat al statului impozitul pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente.

Astfel, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP .X. au înaintat DIICOT .X. Sesizarea penală nr..X./2014, împreună cu Procesele verbale nr..X. și nr..X. ambele din .X./2014, prin care se solicită începerea cercetărilor în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) și lit.e) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, **reținând un prejudiciu adus în dauna bugetului de stat reprezentând impozit pe profit, TVA, accize, impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, precum și accesoriile calculate asupra acestora și care fac atât obiectul Deciziei de impunere nr..X./2014, cât și al contestației formulate împotriva acesteia de SC .X. SRL.**

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care **se ridică problema realității operațiunilor declarate**, respectiv executarea de evidențe contabile duble, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății, privind existența documentelor justificative pentru operațiunile desfășurate, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la realitatea tranzacțiilor, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate, respectiv dacă documentele justificative evidențiate în contabilitatea contestatarei reflectă realitatea operațiunilor. _

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit cărora *„hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o”*.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. .X./2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”*.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. a înaintat DIICOT .X. Sesiunea penală nr..X./2014 împreună cu Procesele verbale nr..X. și nr..X. ambele din .X./2014, ce cuprind constatările efectuate la SC .X. SRL, unde se consemnează obligații suplimentare de plată la bugetul de stat reprezentând impozit pe profit, TVA, accize, impozit pe veniturile din salarii și contribuțiile sociale aferente, precum și accesoriile calculate asupra acestora, obligații ce fac obiect atât al Deciziei de impunere nr..X./2014, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

În consecință, se reține că autoritățile și instanțele naționale sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat fraudulos sau abuziv (a se vedea Hotărârea Fini H. –C.32/03, Kittel și Recolta Recycling – C – 439/04 și C – 440/04, Mahayben și David C -80/11 și C -142/11 și Bonik – C-285/11.)

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrăurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, **suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.**

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Având în vedere cele de mai sus, până la definitivarea laturii penale, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: **“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile [art. 213](#), alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la soluționarea cauzei penale, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând impozit pe profit, TVA, accize, impozit pe salarii și contribuții sociale aferente, precum și accesorii calculate asupra acestora**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

3. Referitor la impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă totală de .X. lei,

a) În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, cu serviciile de transport facturate de SC .X. SRL, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul profitului impozabil în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică cu documente prestarea serviciilor de transport.

Perioada verificată: .X./2011 – .X./2012.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2011 – .X./2012, societatea verificată a înregistrat cheltuieli cu servicii de transport efectuate de SC .X. SRL. Se menționează că SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative pentru perioada respectivă, deoarece acestea au fost ridicate de organele de cercetare penală din cadrul Direcției .X.. În urma verificării înscrisurilor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, în original, de către organele de cercetare penală din cadrul Direcției .X., s-a constatat că SC .X. SRL a emis un număr de .X. facturi conform cărora au fost efectuate servicii de transport pe rutele .X. – .X., .X. – .X./X. – .X.. Valoarea totală a serviciilor facturate de SC .X. SRL a fost de .X. lei.

Societatea verificată a prezentat contractul de transport nr..X./2011, din care rezultă că operațiunile de transport produse petroliere s-au efectuat în baza comenzilor transmise de SC .X. SRL la termenele și pe rutele stabilite de comun acord cu SC .X. SRL, însă respectivele comenzi de transport nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală au considerat că justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin foi de parcurs, comenzi de transport, rapoarte de lucru, situații de transport, avize de însoțire a mărfurilor sau orice alte materiale corespunzătoare, documente pe care societatea verificată nu le-a prezentat.

Astfel, cheltuielile de transport marfă în sumă de .X. lei, înregistrate în evidența contabilă în perioada .X./2011 – .X./2012, nu sunt deductibile fiscal în baza prevederilor art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, având drept consecință diminuarea profitului impozabil aferent perioadei menționate, cu sumă de .X. lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării

acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”

coroborate cu prevederile art.48 din Normele Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, aprobate prin HG nr.44/2004, în vigoare în perioada respectivă, care precizează:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

Față de prevederile legale de mai sus, pentru a fi deductibile cu serviciile trebuie îndeplinite cumulativ cele două condiții prevăzute de lege, respectiv să justifice cu documente prestarea efectivă și necesitatea efectuării unor astfel de cheltuieli.

Cu alte cuvinte, legiuitorul condiționează deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile înregistrate în contabilitate de existența documentelor justificative.

Din documentele aflate la dosarul cauzei rezulta că societatea verificată a prezentat Contractul de transport nr..X./2011, din care reiese că operațiunile de transport produse petroliere se efectuează în baza comenzilor transmise de SC .X. SRL la termenele și pe rutele stabilite de comun acord cu SC .X. SRL însă, respectivele comenzi de transport nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și nici nu au fost anexate la prezenta contestație.

De asemenea, nu au fost prezentate foi de parcurs, avize de însoțire a mărfurilor sau orice alte documente din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor de transport.

Astfel, prin neîndeplinirea uneia dintre cele două condiții prevăzute de lege a fi îndeplinite cumulativ pentru a beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli la calculul profitului impozabil în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că acestea nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Mai mult, în practică, momentul la care părțile consimt semnarea contractului, este diferit de momentul prestării efective a serviciilor, motiv pentru care legiuitorul în conținutul pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, a făcut distincție între documentele în baza cărora se naște raportul juridic, reprezentat de contractul de prestări servicii și documentele în baza cărora serviciile sunt prestate în mod efectiv, reprezentate de foi de parcurs, comenzi de transport, avize de însoțite a mărfurilor sau orice alte documente justificative.

Având în vedere că pe parcursul căii administrative de atac nu sunt aduse în susținere documente prin care să se combată constatările organelor de inspecție fiscală referitoare la cheltuielile cu prestările de servicii transport, în sumă de **.X. lei**, urmează ca în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, să se respingă ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

b). Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor cu reparații efectuate la stațiile de carburanți proprii și închiriate, în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă lucrările efectuate de societatea contestatoare la stațiile de combustibili reprezintă cheltuieli cu modernizări care majorează valoarea imobilului și se recuperează pe calea amortizării sau dacă reprezintă lucrări de reparații.

Perioada verificată: .X./2007 – .X./2011

În fapt, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu reparațiile efectuate la stațiile de carburanți proprii și deținute în regim de comodat, astfel:

În ceea ce privește stația .X., din evidența contabilă și documentele prezentate, a rezultat faptul că în perioada .X./2007 – .X./2011 societatea a efectuat o investiție constând în lucrări de modernizare în sumă de .X. lei, pe care le-a înregistrat în contul .X. *“Imobilizări în curs de execuție”*.

Această investiție a fost finalizată, recepționată și pusă în funcțiune, conform unui proces verbal de recepție fără dată și număr, la data de .X./2011.

Concomitent cu lucrările de amenajare și modernizare realizate la stația .X., societatea a mai efectuat lucrări de construcții la același obiectiv, în perioada .X./2008 – .X./2011, în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, în sumă totală de .X. lei, care sunt înregistrate în contul de cheltuieli .X. *“Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”*.

Din analiza documentelor justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile executate de cele trei societăți comerciale mai sus menționate constau în lucrări de construcții (tencuieli, zugrăveli, izolație, instalații electrice), care în fapt sunt efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai stației .X.. Astfel, aceste cheltuieli cu lucrările de construcții sunt de natura imobilizărilor corporale și reprezintă investiții la un mijloc fix existent, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai construcțiilor și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care se finalizează și mijlocul fix își majorează valoarea potrivit prevederilor art.19 alin.(1), art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) alin.(6) lit.a) alin.(7) alin.(11) lit.a), art.34 alin.(1) și art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că investiția a fost finalizată, recepționată și pusă în funcțiune la data de .X./2011(conform procesului verbal de recepție mai sus menționat), organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de construcții în sumă de .X. lei sunt finalizate, recepționate și mijlocul fix este pus în funcțiune în .X./2011, durata de amortizare fiind de .X. de luni, iar valoarea amortizării lunare de .X. lei.

În ceea ce privește stația .X., județul .X., din evidența contabilă și documentele prezentate, a rezultat faptul că în perioada .X./2007 – .X./2011 societatea a achiziționat lucrări de construcții, în vederea modernizării stației, de la SC .X. SRL și SC .X. SRL, în sumă de .X. lei, înregistrate în contul .X. "*Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile*".

Din analiza documentelor justificative prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile executate de cele două societăți comerciale constau în lucrări de construcții (confectionat și montat cofraje și armături, turnat fundații, turnare beton, zidărie cărămidă, tencuieli, pavaje, borduri, montaj totem, instalații electrice) lucrări ce reprezintă investiții la un mijloc fix existent, respectiv stația .X., în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai construcției și care se recuperează fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care se finalizează, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) alin.(6) lit.a) alin.(7) alin.(11) lit.a), art.34 alin.(1) și art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În perioada .X./2008 - .X./2011, societatea verificată achiziționează lucrări de construcții în vederea modernizării a trei stații de carburanți, respectiv:

- Stația situată în str. .X. din localitatea .X., deținută în baza contractului de comodat .X./1998, perioada de închiriere fiind de .X. de ani;

- Stația situată în str..X. nr. .X. din localitatea .X., deținută în baza contractului de comodat .X./2003, perioada de închiriere fiind de .X. de ani;

- Stația situată în str..X. din localitatea .X. , deținută în baza contractului de comodat nr..X./ 2009, perioada de închiriere fiind de .X. de ani.

Lucrările de construcții achiziționate, în sumă totală de .X. lei, au fost înregistrate în contul de cheltuieli .X. *“Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”*.

Conform procesului verbal de recepție prezentat, lucrările la cele trei stații s-au efectuat în perioada 2007-2011, investițiile constând în amenajări și modernizări fiind evidențiate în contul .X. *“Imobilizări în curs de execuție”*, care sunt finalizate (recepționate) în luna .X./2011, cu mențiunea că amortizarea se va efectua în perioada rămasă, începând cu data de .X./2012.

Din analiza documentelor justificative prezentate de societatea verificată, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările facturate de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL, constau în lucrări de construcții (lucrări renovare stație distribuție, lucrări de construcții și instalații, montaj gresie și faianță, confecții metalice, jgheburii, burlane, instalație încălzire, centrală termică, obiecte sanitare, turnat beton, tencuieli, instalații electrice), lucrări ce reprezintă investiții la cele trei mijloace fixe închiriate în regim de comodat, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici ai construcțiilor și se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care se finalizează, conform prevederilor art.19 alin.(1), art.24 alin.(1) alin.(3) lit.d) alin.(6) lit.a) alin.(7) alin.(11) lit.a), art.34 alin.(1) și art.35 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, cheltuielile în sumă de .X. lei nu au fost recunoscute ca deductibile la calculul profitului impozabil aferent anilor 2008-2011, organele de inspecție fiscală acordând cheltuielii deductibile cu amortizarea în sumă de .X. lei aferentă anului 2012.

În drept, potrivit prevederilor art.24 alin.(1), (3) lit.d) și alin.(11) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

.....

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;

(11) Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune”.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că în ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea, producerea, construirea, asamblarea, instalarea și îmbunătățirea mijloacelor fixe existente realizate, precum și investițiile efectuate la mijloacele fixe existente realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și obținerii de beneficii economice viitoare, se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării în timp ce recuperarea cheltuielilor cu reparații de orice fel se face prin includerea în cheltuielile de exploatare integral, la momentul efectuării.

Tratamentul fiscal al cheltuielilor ulterioare aferente unui activ este reglementat de prevederile pct.93 și 94 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

„93.(2) Cheltuielile efectuate în legătură cu immobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la immobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu immobilizările corporale proprii.

94.(1) Costul reparațiilor efectuate la immobilizările corporale, în scopul asigurării utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care a fost efectuată.

(2) Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la immobilizările corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial

Obținerea de beneficii se poate realiza fie direct prin creșterea veniturilor, fie indirect prin reducerea cheltuielilor de întreținere și funcționare”

De asemenea, potrivit pct.7 lit.d) din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale:

“7. Sunt asimilate mijloacelor fixe și se supun amortizării bunurilor menționate la art.4 din lege, astfel:

....

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali, în scopul modernizării acestora, și care majorează valoarea de intrare a mijloacelor fixe.

Cheltuielile efectuate la mijloacele fixe în scopul modernizării acestora trebuie să aibă următoarele efecte:

- să îmbunătățească efectiv performanțele mijloacelor fixe față de parametri funcționali stabiliți inițiali;

- să asigure obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.”

Din coroborarea prevederilor legale invocate se reține că investițiile efectuate la mijloacele fixe pentru îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali sunt investiții de modernizare, dacă aceste investiții au ca scop și îmbunătățirea performanțelor mijloacelor fixe față de parametri funcționali inițiali și asigură obținerea de venituri suplimentare față de cele realizate cu mijloacele fixe inițiale.

Cu privire la încadrarea unor lucrări efectuate la mijloace fixe, prin adresa nr..X./2009, Direcția generală .X., direcție de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a precizat într-o speță similară:

„În conformitate cu prevederile HG nr.2139/2004, investițiile efectuate la mijloacele fixe sub forma cheltuielilor ulterioare trebuie să aibă în vedere ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare”.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei privind lucrările executate la stațiile de carburanți, proprii sau închiriate, se reține că:

Organele de inspecție fiscală au constatat că serviciile executate constau în lucrări de construcții (confectionat și montat cofraje și armături, turnat fundații, turnare beton, zidărie cărămidă, tencuieli, pavaje, borduri, montaj totem, instalații electrice etc) lucrări ce reprezintă investiții la un mijloc fix existent, respectiv stațiile .X. din localitățile .X., .X., .X. și .X. , în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ai construcției cu care se majorează valoarea de inventar și care se recuperează prin deducerea amortizării începând cu luna următoare celei în care se finalizează.

Având în vedere că prin contestație societatea nu aduce argumente și documente din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea constatată, se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările efectuate nu au asigurat restabilirea stării de la momentul preluării mijloacelor fixe pentru a constitui lucrări de reparații și pentru a fi recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate ci reprezintă modernizări care majorează valoarea mijloacelor fixe și se recuperează pe calea amortizării.

Mai mult, se reține că, prin contestație, societatea nu aduce niciun fel de argumente cu privire la lucrările efectuate la mijloacele fixe închiriate.

Față de cele prezentate se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .X. lei înregistrate în contul de cheltuieli .X. *“Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”*, fapt pentru care,

în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, aferent cheltuielilor cu reparațiile în sumă de .X. lei.

c). Referitor la impozitul pe profit aferent veniturilor realizate și neînregistrate în evidența contabilă, în sumă totală de .X. lei.

Perioada verificată: .X./2007;
.X./2010;
.X./2012 – .X./2012.

În fapt, societatea nu a înregistrat în evidența contabilă factura nr..X./2007, în valoare totală de .X. lei, emisă către SC .X. SRL, reprezentând contravaloare combustibili. În conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, coroborat cu pct.214 alin.(1) și (2) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărător, al livrării lor pe baza facturii către client. Întrucât societatea verificată, cu ocazia inventarierii anuale, nu a constatat plusuri de inventar în ceea ce privește bunurile, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat descărcarea din gestiune a bunurilor aferente facturii neînregistrate în evidența contabilă.

De asemenea, în luna .X./2010, societatea a anulat un număr de trei facturi și drept urmare nu a înregistrat și nu a declarat venituri în valoare de .X. lei (factura nr..X., nr..X. și nr..X. din data de .X./2010), în condițiile în care nu deține toate cele trei exemplare, respectiv exemplarul original. Astfel, societatea nu a respectat prevederile art.159 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și prevederile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, coroborat cu pct.258 alin.(1) și (2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Întrucât, cu ocazia inventarierii anuale, nu s-au constatat plusuri de inventar în ceea ce privește bunurile inventariate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat descărcarea din gestiune a bunurilor aferente celor trei facturi neînregistrate în evidența contabilă.

Totodată, în perioada .X./2012 – .X./2012, societatea a efectuat livrări de combustibili în valoare totală de .X. lei, din care venituri impozabile în sumă de .X.

lei și TVA colectată în sumă de .X. lei, pentru care au fost întocmite un număr de .X. facturi către .X. societăți comerciale. Veniturile impozabile în sumă de .X. lei aferente lunii .X./2012 nu au fost înregistrate în evidența contabilă a SC .X. SRL.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au majorat suma profitului impozabil obținut de societate în trimestrul .X./ 2012, prin reconstituirea veniturilor impozabile în sumă de .X. lei aferente livrărilor de combustibili către cele .X. societăți comerciale.

Potrivit evidenței contabile, SC .X. SRL a practicat în luna .X./2012 un adaos comercial mediu de .X.%, rezultând un adaos comercial aferent veniturilor neînregistrate în sumă de .X. lei.

Astfel, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.6 alin.(1) și art.11 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile obținute de societate, stabilind venituri impozabile suplimentare în sumă de .X. lei și cheltuieli deductibile fiscal aferente în sumă de .X. lei, pentru luna .X./2012.

În drept, sunt incidente prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data efectuării operațiunii, conform cărora:

“(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.”

În explicitarea acestor prevederi legale, la pct.12 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, se precizează:

“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 [...]”

Potrivit acestor prevederi legale, 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.

Totodată, se reține că 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, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

În conformitate cu prevederile art.6 alin.(1) și alin.(2) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

(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.”

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor pct.214 alin.1 și 2 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

“214. - (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; și

c) veniturile și, respectiv, cheltuielile ocazionate de tranzacție pot fi cuantificate.”

Și conform prevederilor art.258 alin.(1) și 2) din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare:

*“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.”

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate veniturile se evidențiază în contabilitate 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.

Referitor la veniturile în sumă de .X. lei din factura nr..X./2007 emisă pentru livrare de combustibili, neevidențiate de societate, și având în vedere că la data efectuării inventarierii nu s-au constatat plusuri în gestiunea de combustibili, societatea a transferat cumpărătorului cantitatea de combustibili, precum și riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor.

Astfel, la data emiterii facturii de livrare societatea avea obligația înregistrării la venituri impozabile a acestei sume care influențează profitul impozabil.

În ceea ce privește susținerea contestatarii potrivit căreia această factură a fost înregistrată în evidența contabilă, aspect ce poate fi dovedit prin actele contabile, nu se poate reține în soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că la contestație nu au fost anexate astfel de documente.

În ceea ce privește veniturile în sumă de .X. lei aferente a trei facturi pentru care societatea nu deține toate cele trei exemplare, respectiv nu deține exemplarul original, se reține că societatea susține că nu a evidențiat veniturile din aceste facturi pe motiv că au fost anulate, iar exemplarul original se regăsește la client, nefiind returnat de acesta.

Potrivit OMFP nr.2226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“Normele de întocmire și utilizare a facturii

Formular cu regim intern de tipărire și numerotare.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a bunurilor livrate și a serviciilor prestate;

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;

- document de încărcare în gestiunea cumpărătorului;
- **document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului;**

- alte situații prevăzute expres de lege

2. Se întocmește în două sau mai multe exemplare pentru livrări de bunuri și/sau prestări de servicii.

În situația în care factura nu se întocmește în momentul livrării, bunurile livrate sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii.

3. Circulă, după caz:

- **la furnizor:**

- la compartimentul desfacere, în vederea înregistrării în evidențele operative și pentru eventualele reclamații ale clienților;

- **la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate;**

- **la cumpărător:**

- **la compartimentul financiar-contabil, pentru acceptarea plății, precum și pentru înregistrarea în contabilitate.**

4. Se arhivează, după caz:

- la furnizor:

- la compartimentul desfacere;

- la compartimentul financiar-contabil;

- la cumpărător;

- la compartimentul financiar-contabil.”

Astfel, factura reprezintă documentul justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului, iar în situația în care emitentul dorește corectarea facturilor sau anularea acestora urmează procedura prevăzută de art.159 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ (1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.”

Având în vedere că la contestație nu sunt prezentate facturile anulate conform procedurii legale nu se poate reține argumentul societății în soluționarea favorabilă a contestației.

De asemenea, nu poate fi reținut nici argumentul conform căruia exemplarul original nu a fost returnat de către client, întrucât așa cum se prevede la art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare **prevede „(1) contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.**

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatorului.**

Referitor la veniturile neevidențiate de societate în sumă de .X. lei, în perioada .X./2012 – .X./2012, din .X. facturi emise către .X. clienți, contestatara susține că pe perioada .X./2012 – .X./2012 a practicat un adaos de .X. % astfel că organele de inspecție fiscală au stabilit eronat adaosul de .X. %.

Față de argumentul contestatarii se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit adaosul comercial practicat de societate în luna .X./2012 în care au fost emise respectivele facturi și nu în primele 5 luni ale anului 2012.

Având în vedere prevederile art.67 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.”

Prin urmare, față de cele expuse mai sus, se reține că, organul fiscal poate să stabilească baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori nu poate determina situația fiscală corectă.

Totodată, stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

În ceea ce privește afirmația societății privind adaosul comercial de .X. % , aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că organele de inspecție fiscală trebuie să țină cont de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul, situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării, activitățile similare desfășurate de societate în aceeași perioadă, pentru realizarea unor comparații, astfel încât baza de impozitare să fie cât mai aproape de realitate.

Or, prin analizarea adaosului comercial practicat de societatea în luna .X./2012, pentru același tip de vânzări, organele de inspecție fiscală au stabilit cuantumul veniturilor ce trebuiau evidențiate și impozitate, cel mai aproape de realitate.

Față de cele prezentate, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit venituri impozabile suplimentare, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, aferent veniturilor impozabile în sumă de .X. lei.

d). Referitor la impozitul pe profit aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei, reprezentând pierderi tehnologice, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilitatii cheltuielilor cu pierderile tehnologice, în condițiile în care societatea nu prezintă în susținere documente din care să rezulte că pierderile tehnologice au fost stabilite prin norme de consum proprii pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Perioada verificată: .X./2009 – .X./2009

În fapt, societatea verificată a înregistrat în contul .X. *“Cheltuieli privind mărfurile”* în suma de .X. lei reprezentând pierderi tehnologice, înregistrare efectuată în baza bonului de consum nr. .X. din data de .X./2009 justificat cu Nota .X./2009 de către serviciul contabilitate, conform căreia: *“Vă comunicăm situația privind pierderile tehnologice care trebuiesc evidențiate în costuri determinate prin*

aplicarea cotei de 0,1% asupra cantităților de carburant aprovizionate și livrate în anul în curs. Motorină .X.%=.X. l; benzină premium .X.%=.X. l; benzină fără plumb .X.%=.X. l”.

Conform prevederilor secțiunii 7 pct.7.2, subpct.133 (1) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat niciun document justificativ (NIR, inventar, declarație, raport, etc), din care să rezulte cauzele care au dus la înregistrarea pierderilor, cantitatea de produs și data producerii evenimentului, în conformitate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ potrivit legii.

În drept, conform prevederilor art.21 alin.4 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare se prevede :

“(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”*,

coroborate cu pct.44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal potrivit cărora :

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele sume trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, prin care să se probeze necesitatea efectuării cheltuielilor.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare :

“(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”.

Astfel, conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se efectuează în baza documentelor justificative. Cheltuielile înregistrate fără documente

justificative care să facă dovada operațiunii nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

De asemenea, se reține că potrivit prevederilor secțiunii 7 pct.7.2, subpct.133 (1) din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, contabilitatea stocurilor se ține cantitativ și valoric prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. Societatea nu a prezentat documente justificative (NIR, inventar, declarație, raport etc), din care să rezulte cauzele care au dus la înregistrarea pierderilor, cantitatea de produs și data producerii evenimentului, astfel că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ potrivit legii.

În ceea ce privește argumentul conform căruia aceste cheltuieli reprezintă pierderi tehnologice potrivit prevederilor art.21 alin.(3) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(3) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

d) perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;”.

Conform prevederilor pct.35 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus reiese că sunt deductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu pierderile tehnologice cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Ca urmare, tratamentul fiscal al cheltuielilor cu pierderile tehnologice se referă la pierderile tehnologice prevăzute de normele de consum proprii stabilite de fiecare agent economic pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Astfel, se reține că societatea nu prezintă documente din care să rezulte că aceste pierderi tehnologice au fost stabilite prin norme de consum proprii necesare pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

Referitor la invocarea de către contestatoare a OMEC nr.33/23.01.2014 care prevede astfel de pierderi tehnologice nu poate fi reținut întrucât acest act normativ nu poate fi aplicat retroactiv.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu pierderile tehnologice în sumă de .X. lei care au majorat cheltuielile deductibile pe anul 2009 astfel că, în temeiul prevederilor art.216 alin. (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.11.1, lit.a) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge contestația societății ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar aferent cheltuielilor în sumă de .X. lei.

e). În ceea ce privește declararea cu întârziere, de către societate, a unui număr de .X. de facturi în valoare de .X. lei, fapt pentru care s-a recalculat impozitul pe profit datorat bugetului de stat pentru fiecare an fiscal, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care prin contestația formulată nu se aduce nicio motivație în susținerea cauzei.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă un număr de .X. de facturi în valoare de .X. lei, care au fost declarate la organul fiscal competent cu întârziere. Consecința fiscală a celor prezentate o reprezintă calcularea în mod eronat a profitului impozabil aferent exercițiilor financiare din perioada 2007-2012, drept pentru care organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe profit datorat bugetului de stat pentru fiecare an fiscal.

Astfel, potrivit prevederilor art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.6 alin.(1) și art.11 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, organele de inspecție fiscală au majorat suma venitului obținut de societate, stabilind venituri impozabile în sumă de .X. lei, pentru perioada .X./2007-.X./2012 și cheltuieli deductibile fiscal aferente în sumă de .X. lei, pentru luna .X./2012.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație agentul economic trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Se reține că în ceea ce privește calcularea eronată a profitului impozabil aferent exercițiilor financiare din perioada 2007-2012, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 Cod Civil „*cel ce 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 legale se coroborează cu cele stipulate la art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căror:

„(1) Contribuabilul 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 contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în

procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

În acest sens, într-o speță similară, prin Decizia nr.3250/2010 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.”*

Prin urmare, în baza celor reținute mai sus și având în vedere că SC .X. SRL, deși contestă și modul de calcul al profitului impozabil aferent exercițiilor financiare din perioada 2007-2012, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., conform prevederilor pct.2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *„organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”*, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de SC .X. SRL pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Având în vedere cele analizate la capitolul III. 3 lit.a)-e), se va respinge contestația pentru impozitul de profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, ca neîntemeiată și respectiv nemotivată.

Conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”, se va respinge ca neîntemeiată și respectiv nemotivată contestația și pentru accesoriile în sumă totală de .X. lei, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei, pentru care contestația a fost respinsă ca neîntemeiată și respectiv nemotivată.

4. Referitor la TVA aferentă serviciilor de transport facturate de SC .X. SRL, în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care societatea nu a prezentat documente care să justifice că serviciile au fost prestate în scopul operațiunilor sale taxabile.

Perioada verificată: .X./2011 – .X./2012.

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că în perioada .X./2011 – .X./2012, societatea verificată înregistrează servicii de transport efectuate de SC .X. SRL, așa cum a fost prezentat la capitolul Impozit pe profit, secțiunea .X. din prezenta decizie.

Conform prevederilor art.145 alin.(1) și alin.(2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru a deduce TVA în sumă de .X. lei, serviciile trebuie să fie efectiv prestate în beneficiul SC .X. SRL, iar justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin comenzi de transport, foi de parcurs sau orice alte materiale corespunzătoare, documente pe care societatea verificată nu le-a prezentat.

În drept, sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

Potrivit prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5)”.

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de prezentarea unui document justificativ, în speță factura completată cu datele cerute de lege și de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine

persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Așa cum s-a analizat la cap.III pct.3 lit.a) din prezenta decizie, societatea nu a prezentat documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii în scopul operațiunilor sale taxabile, respectiv foi de parcurs, avize de însoțire a mărfii etc.

Simpla prezentare a contractului de servicii și a facturilor nu poate justifica prestarea efectivă a acestor servicii în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Ca urmare, întrucât prevederile legale incidente taxei pe valoarea adăugată impun îndeplinirea celor două condiții cumulativ, respectiv deținerea unei facturi și achiziția de servicii să fie efectuată în scopul operațiunilor taxabile, astfel că neprezentarea unor documente care să justifice prestarea efectivă a serviciilor în scopul operațiunilor taxabile conduce la nerealizarea uneia dintre cele două condiții. Consecința neîndeplinirii uneia dintre cele două condiții constă în neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Mai mult, se reține că justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective așa cum se prevede la art.65 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, relevantă în soluționarea cauzei este și Decizia nr. .X./2012 în care Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *“urmare prevederilor art.145 din Codul fiscal, persoana impozabilă care pretinde exercitarea dreptului de deducere trebuie să justifice prestarea serviciilor cu documente”*, precum și faptul că *“efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul nu a conceput dreptul de deducere ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare în realitate a serviciilor”*.

Conform celor prezentate și în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC .X. SRL pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă totală de .X. lei.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 214 alin. (1) lit.a) și alin.(3), art.216 alin.(1) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, coroborat cu pct.10.1 și pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C .X. S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală .X.de lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit stabilit suplimentar;
- .X. lei accesorii aferente impozit pe profit;
- .X. lei TVA stabilită suplimentar;
- .X. lei accesorii aferente TVA;
- .X. lei accize stabilite suplimentar;
- .X. lei accesorii aferente accizelor;
- .X. lei impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- .X. lei accesorii aferente impozitului pe veniturile din salarii;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale de asigurări sociale de sănătate;
- .X. lei contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate datorată de angajator;
- .X. lei contribuția individuală la bugetul asigurărilor de șomaj;
- .X. lei accesorii aferente contribuției individuale la bugetul asigurărilor de șomaj;
- .X. lei contribuția la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator;
- .X. lei accesorii aferente contribuției la bugetul asigurărilor de șomaj datorată de angajator;

- **.X. lei** contribuția de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției de asigurări pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator;
- **.X. lei** contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- **.X. lei** accesorii aferente contribuției la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatarul sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative prezentate în motivarea prezentei decizii.

2. Respingerea ca neîntemeiată și respectiv nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL, împotriva *Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr..X./2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de .X. lei reprezentând:*

- **.X. lei** impozit pe profit stabilit suplimentar;
- **.X. lei** accesorii aferente impozit pe profit;
- **.X. lei** TVA stabilită suplimentar;
- **.X. lei** accesorii aferente TVA;

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

DIRECTOR GENERAL