

**DECIZIA nr. 3577 din 2018**  
privind soluționarea contestației depusă de  
societatea **X din ... - în faliment,**  
**prin lichidator judiciar Y IPURL,**  
înregistrată la D.G.F.P. a județului Hunedoara sub  
nr. .../...**2011** și reînregistrată la  
D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...**2017.**

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara – Serviciul Juridic, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de X ... - în faliment, cu sediul în ..., ..., înregistrată la ORC sub nr. ..., având C.I.F. ..., reprezentată legal prin lichidator judiciar Y IPURL, cu sediul în ..., reprezentată legal prin practician coordonator ....

Contestația a fost depusă de societatea X din ... cu sediul în ..., ..., înregistrată la ORC sub nr. ..., având C.I.F. ..., reprezentată de dl. B, în calitate de administrator, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara sub nr. .../...2011.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către DGFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, și care vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

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

... lei – taxă pe valoarea adăugată;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA,

precum și împotriva Dispoziției privind măsurile nr. .../...2011 stabilite de organele de control.

Inițial, în urma inspecției fiscale efectuate la X, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, precum și Procesul verbal nr..../...2011, prin care au constatat că societatea a prejudiciat bugetul de stat cu suma de ... lei, din care: ... lei impozit pe profit și ... lei taxă pe valoarea adăugată, precum și ... lei obligații fiscale accesorii aferente, motiv pentru care, cu adresa nr. .../...2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Activitatea de Inspecție Fiscală, a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., Plângerea penală nr. .../...2011 privind constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută și pedepsită de art.8

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

În conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin Decizia nr.../...2011 privind modul de soluționare a contestației, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, s-a decis:

„Art.1 – Suspendarea soluționării contestației formulată de SC X din ... împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către DGFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, și care vizează suma de ... lei reprezentând :

... lei – impozit pe profit;

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

... lei – taxă pe valoarea adăugată;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA.

- Măsurii nr. 1 de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin Dispoziția privind măsurile nr. .../...2011,

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

*Petentul va solicita reluarea soluționării contestației când este îndeplinită condiția de la aliniatul precedent.”*

Astfel, urmare adresei Serviciului Juridic al A.J.F.P. Hunedoara nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, referitoare la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de Societatea X din ..., D.G.R.F.P. Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 2, prin adresa nr. .../...2018, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. .../...2018 și la A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală sub nr. .../...2018, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct.10.2 și 10.3 din OPANAF nr. 3741/2015:

*“10.2. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.*

*Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatarului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.*

10.3. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatorului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv.”,

a solicitat A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală, să comunice dacă soluția pronunțată de către Tribunalul ... în Dosarul nr. .../.../...2015 reprezintă încetarea definitivă și executone a motivului care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de petenta X a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei nr. .../...2011 a Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara.

De asemenea, în caz afirmativ, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct.10.4 din OPANAF nr. 3741/2015, respectiv:

“10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației, în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”,

ca organ competent în reluarea procedurii de soluționare a contestației, s-a solicitat și transmiterea către DGRFP Timișoara, a fotocopiile soluțiilor pronunțate în cauză de către organele de cercetare și urmărire penală, precum și soluția penală definitivă, în integralitatea lor, însoțite de punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu acestea.

A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală a răspuns prin adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, referitor la stadiul și soluția pronunțată în dosarul nr. .../.../...2015 în sensul că nu este definitivă, AJFP Hunedoara a formulat apel cu termen de judecata în data de ...2018, anexând la adresă următoarele documente:

- Ordonanța nr. .../.../...2015 dată de Parchetul de pe lângă Tribunalul ... prin care s-a respins plângerii formulate de petenta A.N.A.F. - D.G.R.F.P. Timișoara - A.J.F.P. Hunedoara, împotriva soluției date în dosarul nr..../.../...2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ...;
- Sentința penală nr. .../.../...2016, pronunțată de Tribunalul ... în Dosar nr. .../.../...2015;
- Adresa Serviciului Juridic nr. .../...2018.

Din analiza documentelor anexate la răspunsul A.J.F.P. Hunedoara – Inspecție Fiscală prin adresa nr. .../...2018 au rezultat următoarele:

În Dosarul nr. .../.../...2011 s-au făcut cercetări cu privire la inculpatul B în calitate de administrator al X, cu privire la plângerea penală nr. .../...2011 formulată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Activitatea de Inspecție Fiscală.

Prin Rechizitoriul din data de ...2015, în Dosar nr. .../.../...2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., pe lângă:

- trimiterea în judecată a inculpatului A..., pentru săvârșirea infracțiunii prev. și ped. de art. 9 alin. 1 lit. b și alin. 2 din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41 alin. 1 și 2 C.pen. din 1969 și art. 5 din Noul cod penal;

- clasarea cauzei privind pe inculpații: A..., pentru art. 8 alin. 1, art. 9 alin. 1 lit. c și alin. 2 din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41, 42 C.pen. anterior, art. 33 lit.a c.pen. anterior și art. 5 din Noul Cod penal; B... C... M..., pentru art. 8 alin. 1, art. 9 alin. 1 lit. b și c din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41, 42 C.pen. anterior, art. 33 lit.a C.pen. anterior și art. 5 din Noul Cod penal;

- clasarea cauzei privind pe suspectul A..., pentru săvârșirea infracțiunii prev. de art. 8 alin. 1, art. 9 alin. 1 lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 41, 42 C.pen. anterior, art. 33 lit.a C.pen. anterior și art. 5 din Noul Cod penal;

- clasarea cauzei privind comiterea infracțiunii de înșelăciune, prev. de art. 244 alin.1 c.pen. (în ceea ce privește faptele sesizate de B... C... M...);

- revocarea măsurii asigurătorii a sechestrului aplicat asupra bunurilor lui Bobârcă Romeo;

s-a dispus și:

**“2. Clasarea cauzei privind pe inculpații: (...)**

B... - fiul lui ..., administrator la SC X ..., domiciliat în ..., ..., fără forme legale în ..., ..., fără antecedente penale, CI seria ..., eliberată de SPCLEP ... la data de ..., pentru comiterea infracțiunilor de:

- evaziune fiscală prev. de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005, cu aplic. art.33 lit.a) Vechiul cod penal cod penal - întrucât nu sunt realizate elementele constitutive ale acestor infracțiuni (în ce privește relațiile comerciale derulate cu SC C... T... C... SRL ... și SC K... S... SRL ...) și evaziune fiscală prev. de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, cu aplic. art. 33 lit. a) Vechiul cod penal cod penal - întrucât există o cauză de nepedepsire prevăzută de lege (în ce privește relația comercială derulată cu SC G... C... SRL ...).

Față de B... se va aplica sancțiunea administrativă a amenzii în sumă de ... lei - care se va comunica la cazierul judiciar. (...).

**5. Revocarea măsurii asigurătorii a sechestrului - aplicată prin Încheierea nr. .../.../...2011 emisă de Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară ... - asupra imobilului cu numărul cadastral ... înscris în CF ... UAT ..., aparținând lui B... în cota de 1/1 de sub B2 - până la concurența sumei de ... lei, existentă la dosarul cauzei la fila 342, Vol. VIII.**

În vederea aducerii la îndeplinire a prezentei dispoziții - extras din prezentul rechizitoriu - va fi comunicat Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară ....”

Împotriva soluției de clasare cât și împotriva dispoziției de ridicare a sechestrului asigurător din Rechizitoriul din data de ...2015 din Dosarul nr. .../.../...2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., A.N.A.F. - D.G.R.F.P. Timișoara - A.J.F.P. Hunedoara a formulat plângerea nr. .../.../...2015, care a fost respinsă prin Ordonanța nr. .../.../...2015.

Prin Încheierea penală nr..../.../...2016 din data de ...2016, definitivă, pronunțată de Tribunalul ... în Dosar nr. .../.../...2015, s-a respins ca nefondată și plângerea A.J.F.P. Hunedoara împotriva Ordonanței nr. .../.../...2015.

Prin urmare, așa cum am arătat mai sus, precum și așa cum reiese și din cele menționate în adresa nr. .../...2018 a A.J.F.P. Hunedoara – Serviciul Juridic, soluția de clasare dispusă prin Rechizitoriul din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011 a rămas definitivă prin Încheierea penală nr..../.../...2016 din data de ...2016.

Ulterior, cu referire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de X, A.J.F.P. Hunedoara – Inspekția Fiscală cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, comunică Referatul nr. .../...2018 cu propuneri de soluționare a contestației, urmare a hotărârii instanțelor.

În concluzie, având în vedere că Rechizitoriul din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., a rămas definitivă, prin Încheierea penală nr..../.../...2016 din data de ...2016 pronunțată de Tribunalul ... - Secția Penală în Dosarul nr. .../.../...2015, se reține că motivul care a determinat suspendarea soluționării cauzei X a încetat definitiv.

În consecință, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va relua procedura de soluționare a contestației formulată de X împotriva:

- Deciziei de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspekția fiscală, emisă de către DGFP Hunedoara - Activitatea de Inspekție Fiscală, în baza raportului de inspekție fiscală nr. .../...2011, și care vizează suma de ... lei reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

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

... lei – taxă pe valoarea adăugată;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA.

- Măsurii nr. 1 de diminuare a pierderii fiscale stabilită prin Dispoziția privind măsurile nr. .../...2011,

conform prevederilor art.214 alin.(3) și (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**Referitor la depunerea în termen a contestației**, aceasta a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în condițiile în care Decizia de impunere nr. .../...2011 a fost comunicată către petentă cu recomandata nr. .../...2011, primită de petentă în data de ...2011, potrivit semnăturii și ștampilei de pe confirmarea de primire anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului HUNEDOARA sub nr. .../...2011.

**Referitor la semnarea contestației și menținerea acesteia**, la data formulării contestației, aceasta a fost semnată de reprezentantul legal pentru X, purtând și ștampila petentei, fiind respectate prevederile art.206 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Conform Hotărârii nr. .../2011 din data de ...2011 pronunțată de Tribunalul ... - Secția Comercială și Contencios Administrativ în Dosar nr..../.../...2011, pentru debitoarea X a fost deschisă procedura generală a insolvenței, fiind numit administrator judiciar Y IPURL.

Ulterior, prin Hotărârea nr. .../2013 din data de ...2013 pronunțată de Tribunalul ... - Secția Comercială și Contencios Administrativ în Dosar nr..../.../...2011, pentru debitoarea X - în insolvență, s-a dispus intrarea în faliment, fiind numit lichidator Y IPURL.

De altfel, prin adresa nr..../...2018, înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. .../...2018, Y IPURL în calitate de lichidator judiciar al X - în faliment, a comunicat faptul că a încetat motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara sub nr. .../...2011, solicitând comunicarea decizie de soluționare sau a stadiului de soluționare a contestației.

D.G.R.F.P. Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. Hunedoara – Serviciul Juridic, cu adresa nr. .../...2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, asupra reluării procedurii de soluționare a contestației formulată de X ... - în faliment.

D.G.R.F.P. Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 2, prin adresa nr. .../...2018, înregistrată la Y IPURL lichidator judiciar al X - în faliment, sub nr. .../...2018, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct.10.9 din OPANAF nr. 3741/2015:

*“10.9. În situația în care, la data reluării procedurii administrative, contestatara se află în procedură de insolvență / reorganizare / faliment / lichidare și i-a fost ridicat dreptul la propria administrare, organul de soluționare competent va solicita administratorului judiciar sau lichidatorului, după caz, să precizeze dacă menține contestația formulată de societate, direct sau prin împuternicit.”,*

a solicitat X - în faliment, prin lichidator judiciar Y IPURL, să comunice dacă își menține contestația formulată.

Y IPURL lichidator judiciar al X - în faliment, prin adresa nr..../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr..../...2018, comunică faptul că își menține contestația formulată de X solicitând transmiterea deciziei de soluționare a contestației.

D.G.R.F.P. Timișoara, cu adresa nr..../...2018, a comunicat Y IPURL, lichidator judiciar al X - în faliment, faptul că ținând seama de răspunsul formulat în cauză de A.J.F.P. Hunedoara - Inspecție Fiscală, ca parte ce deține calitatea procesuala activă în procesul penal, urmează să i se comunice decizia de soluționare a contestației, în condițiile legii, având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că operațiunile efectuate de B... în calitate de reprezentant legal al X au făcut și obiectul Rechizitoriului Parchetului de pe lângă Tribunalul ... din Dosar nr. .../.../...2015, petenta X dovedindu-se că a realizat tranzacții cu firma C... T... F... SRL reprezentată de dl. A... în legătură cu care s-a luat decizia

de inculpare, în prezent cauza aflându-se pe rolul Curții de Apel ... în dosar nr. .../.../...2015.

**Având în vedere prevederile art.352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:**

*“(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare;*

*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi”*,

contestația se soluționează în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatarii la acțiune, respectiv potrivit prevederilor:

- Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Constatând astfel că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.206, art.207 și art.214 alin.(3) și (4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 10.9. din Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de **X - în faliment, prin lichidator judiciar Y IPURL**, împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către DGFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, pentru suma totală de ... lei, și împotriva Dispoziției privind măsurile nr..../...2011, pentru măsura nr. 1 de diminuare a pierderii fiscale.

## **I. Prin contestația formulată de X, se invocă următoarele:**

**I.1. Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr. .../...2006 emisă de societatea E... SRL ... în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, reprezentând mese piață și mese cu galantar pentru produse lactate.**

Petenta reține faptul că factura nr. .../...2006 emisă de E... SRL ... în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei reprezintă mese piață și mese cu galantar pentru produse lactate, susținând că este greu de crezut că un agent economic achiziționează mese piață și mese cu galantar doar cu scopul evaziunii. Achiziționarea acestora s-a făcut în scopul desfășurării

unei activități comerciale în piețele municipiului ..., ca urmare a acestei activități, se obțineau venituri. Mai mult decât atât obiectele în cauză sunt depozitate în prezent și pot fi vizualizate de oricine. Ori în momentul achiziției scopul de a obține venituri ulterioare a fost realizat.

De asemenea petenta remarcă faptul că organele de control fiscal modifică textul legii precizând că: "X ... nu a obținut venituri din utilizarea meselor achiziționate ...", ori legiutorul nu condiționează deductibilitatea de obținere de venituri, ci doar condiționează că la momentul achiziției există în mod cert intenția să se obțină venituri, de altfel această intenție nu a fost negată de inspectorii fiscali. În mediul de afaceri nici o investiție nu e sigură (fapt obiectiv la nivel mondial), dar totuși investitorii își asumă un risc, iar achiziția în cauză s-a făcut cu scopul de a obține venituri.

Petenta consideră că la momentul în care s-a făcut operațiunea, condițiile prevăzute de art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 au fost îndeplinite și ca urmare măsura stabilirii unor obligații suplimentare la bugetul consolidat al statului de natura **impozitului pe profit în sumă de ... lei**, precum și a unor **accesorii în sumă de ... lei**, nu are temei legal.

## **I.2. Cu privire înregistrarea în evidența contabilă de două ori a facturii proforme nr. .../...2007 emisă de societatea K... S... SRL, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei reprezentând gazon sintetic.**

Petenta reține că organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2007 s-a înregistrat în evidența contabilă de două ori contravaloarea facturii proforme nr. .../...2007 emisă de K... S... SRL, CUI ... în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei reprezentând gazon sintetic, prin art. contabil % 604, 4428=408 și art. 604=408 fiind încălcate prevederile art. 2 și 4 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, ale art.21 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Petenta consideră că organele de control fiscal au abordat în mod eronat această operațiune întrucât s-au rezumat în exclusivitate la documentele înregistrate în contabilitate, ignorând că gazonul sintetic în cauză a făcut obiectul unor lucrări și ca urmare a acestor lucrări s-au obținut venituri, iar cheltuielă în cauză se încadrează în prevederile art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în sensul că aceste achiziții s-au făcut în scopul obținerii de venituri, iar obligațiile suplimentare de natura **impozitului pe profit în sumă de ... lei și accesorii în sumă de ... lei** sunt netemeinice și nelegale.

Petenta își exprimă disponibilitatea de a pune la dispoziția controlului fiscal probe certe din care rezultă că gazonul sintetic a fost montat la Z ... conform facturii .../...2007, de asemenea exista și există în continuare posibilitatea de a vizualiza aceste lucrări.



**I.3. Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a facturilor de achiziție de la societatea C... T... C... SRL în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;**

În ceea ce privește impozitul pe profit, petenta constată că operațiunile în cauză sunt legale din toate punctele de vedere și argumentează prin:

**a)** Referitor la faptul că societatea nu a întocmit pentru reflectarea anumitor operațiuni următoarele formulare comune pe economie (pagina 12 din raport):

- fișa de magazie
- fișa de cont pentru operațiuni diverse
- borderou de predare a documentelor
- registru stocurilor,

menționează că nu are drept consecință considerarea ca nedeductibilă a operațiunii, ci în conformitate cu prevederile Legii Contabilității nr. 82/1991, fapta constituie contravenție și se sancționează ca atare, petenta invocând art.41 pct.2 lit.c) care prevede:

*“Art. 41 - constituie contravenție următoarele fapte:*

*2. nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanțelor Publice ..., cu privire la:*

*c) întocmirea și utilizarea documentelor justificative și contabile pentru toate operațiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora ...”.*

Ordinul 1850/2004 și Ordinul 3512/2008 au fost emise de Ministerul Finanțelor Publice (1850) și Ministerul Economiei și Finanțelor (3512) și sunt acte normative de natura celor prevăzute de art. 41 pct. 2 litera c) din Legea nr.82/1991.

Ori organele de control fiscal în mod eronat și nelegal au concluzionat că aceste operațiuni sunt nedeductibile fiscal.

Materialele aprovizionate au fost în general transportate direct la șantierele în lucru, aprovizionarea cu acestea s-a făcut doar în momentul în care apărea necesitatea introducerii acestora în operă.

Având în vedere faptul că C... T... C... SRL ... i-a livrat materiale pentru izolații (polistiren, adezivi, etc. ...) transportul s-a făcut direct la șantiere urmând ca toate materialele să intre în operă. În condițiile în care mai rămâneau materiale neutilizate acestea erau depozitate în centrale dezafectate (anexăm adresele de la ... si ...).

**b)** Referitor la faptul că C... T... C... SRL ... nu a declarat livrări prin Declarația informativă 394 conform ANAF 702/14.05.2007 către X, petenta consideră că furnizorul C... T... C... SRL ... a încălcat prevederile legale și ca atare considerarea de către organele de control fiscal a acestor operațiuni drept nedeductibile fiscal este eronată și nelegală.

În fapt nu există nici un act normativ în domeniul fiscal care să pedepsească clientul pentru faptul că un furnizor nu a declarat anumite livrări în Declarația Informativă 394. De altfel nu se precizează în niciun act

normativ care reglementează aspecte fiscale încălcate, ci doar este o simplă opinie a echipei de inspecție fiscală.

c) Referitor la faptul că sunt dubii privind mijloacele de transport: ..., petenta consideră că obligația înscrierii corect a datelor privind mijloacele de transport în facturi nu revine în niciun caz clientului, ci în exclusivitate furnizorului, în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003, art. 155 care reglementează în mod clar că respectiva obligație revine furnizorului (art.155 pct.1). La același act normativ la pct. 5 nici măcar nu se prevede obligativitatea furnizorului de a înscrie date privind autovehiculul care transportă marfă, chiar dacă în mod oarecum curios formularul (de tip vechi) prevede acest fapt.

Ori o culpă a furnizorului C... T... C... SRL ... nu poate să fie reținută în sarcina petentei.

În rezumat, petenta susține următoarele:

- referitor la faptul că: *“Unitatea a întocmit note de recepție care nu au fost semnate”*, petenta consideră că, așa cum a arătat anterior, acest fapt ar putea constitui o contravenție în conformitate cu Legea nr. 81/1991 art. 41 pct. 2 litera c);
- referitor la faptul că: *“Nu a condus fișe de magazie”*, petenta invocă același argument de mai sus în sensul faptului că se află sub incidența art.41 pct.2 lit.c) din Legea 81/1991;
- referitor la faptul că: *“Nu a întocmit bonuri de consum pentru darea în consum a materialelor”*, petenta solicită a se vedea prevederile Legii nr.81/1991 art.41 pct.2 lit. c);
- referitor la faptul că: *“Nu a deținut spații de depozitare în localitățile în care a efectuat lucrările în care să fie depozitate materialele”*, petenta arată că după cum se observă și este bine știut, nici un act normativ din domeniul fiscal nu prevede obligativitatea și pe cale de consecință o sancțiune pentru nedeținerea spațiilor de depozitare;
- referitor la faptul că: *“Nu s-a făcut dovada transportului”*, petenta susține că înscrierea în mod eronat de către furnizorul C... T... C... SRL a unor numere de înmatriculare de autovehicule asupra cărora planează suspiciunea, nu constituie o culpă a clientului, ci în exclusivitate a furnizorului și nu se poate considera din acest motiv, că anumite operațiuni sunt nedeductibile fiscal.

Ori petenta consideră că organele de control fiscal trebuiau să solicite de la X documente din care să rezulte că materialele în cauză au fost utilizate pentru realizarea unor obiective de investiții și ca urmare a acestor obiective s-au înregistrat venituri care au fost înscrise în facturi și înregistrate în evidența contabilă a societății cu efecte fiscale.

Petenta susține că anexează un dosar cu toate documentele referitoare la aprovizionările de la C... T... C... SRL ... (avize de expediție și facturi) precum și devize de lucrări și facturi care certifică în mod indubitabil că materialele în cauză au făcut obiectul unor lucrări de investiții care au fost facturate și ca atare s-au înregistrat venituri cât și au generat TVA colectată.

În ceea ce privește TVA, referitor la constatarea organelor de control ca urmare a unor încălcări ale legislației fiscale s-a dedus în mod eronat suma de ... lei pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei, petenta reține că în principal argumentele invocate de inspectorii fiscali sunt identice cu cele înscrise la capitolul referitor la impozitul pe profit și anume:

- C... T... C... SRL - nu a respectat prevederile legale privind Declarația informativă, cod formular 394, în sensul că nu a raportat livrările către X; ori așa cum a precizat, petenta consideră că este culpa exclusivă a C... T... C... SRL ...;

- notele de intrare-recepție nu au fost semnate, petenta susține că niciun act normativ privind obligațiile fiscale de natura TVA nu prevede obligativitatea expresă care să condiționeze deductibilitatea TVA de acest fapt. Așa cum a prezentat și anterior fapta în cauză constituie contravenție conform Legii 82/1991, art.41 pct.2 lit.c;

- neîntocmirea bonurilor de consum, așa cum a prezentat mai sus fapta reprezintă o contravenție și nu condiționează caracterul deductibil sau nedeductibil al TVA.

- inexistența fișelor de magazine: fapta constituie contravenție; în general societatea s-a aprovizionat de la C... T... C... SRL cu materiale pentru termoizolații (polistiren - cu volum mare, adeziv, etc.), ori petentei i se pare oarecum ciudată opinia echipei de inspecție fiscală că aceste materiale trebuiau aduse la o magazie unde trebuiau descărcate și apoi reîncărcate și duse la punctele de lucru. Transportul acestor materiale s-a făcut direct la punctele de lucru. Materialele care nu au putut fi puse în operă au fost depozitate în centrale termice dezafectate, fapt dovedit cu documente.

- existența unor dubii privind mijloacele de transport: așa cum a argumentat din punct de vedere legal, petenta susține că obligația privind înscrierea în facturi a tuturor datelor, inclusive cele referitoare la mijloacele de transport, aparține în exclusivitate vânzătorului (furnizorului).

Pentru motivele expuse mai sus, petenta consideră că societatea nu datorează obligațiile suplimentare de natura impozitului pe profit și TVA.

#### **I.4. Referitor la factura de avans emisă de societatea G... C... SRL, seria ... nr. .../...2010 în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei;**

Petenta susține că, în mod eronat s-a înscris în factură “avans contract execuție”. Lucrarea s-a executat și pentru a dovedi această a pus la dispoziția organelor de control, contractele de execuție .../...2009 și .../...2010, precum și factura .../...2009, dar organele de control fiscal nu au luat în considerare aceste documente.

#### **I.5. Referitor obligații suplimentare de natura TVA în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei stabilite pentru imobilul situat în ....**

Petenta susține că la Subcapitolul D - referitor la imobilul situat în ... se stabilesc obligații suplimentare de natura TVA în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Din analiza modului în care organele de control fiscal și-au desfășurat activitatea, petenta înțelege să conteste obligațiile suplimentare privind TVA în sumă de ... lei, cât și majorările de întârziere în sumă de ... lei.

La capitolul privind TVA inspectorii fiscali au structurat raportul în patru subcapitole numerotate cu A, B, C și D.

Subcapitolul A - nu se fac constatări de natură fiscală.

Subcapitolul B - referitor la relația cu C... T... C... SRL ..., se stabilesc obligațiile suplimentare referitoare la TVA în sumă de ... lei și majorări în sumă de ... lei.

Subcapitolul C - referitor la relația cu G... C... SRL se stabilesc obligațiile suplimentare de natura TVA în sumă de ... lei și majorări de întârziere de ... lei.

În sinteză obligațiile suplimentare pe subcapitole sunt următoarele:

Subcapitolul A - nu sunt constatări de natura obligațiilor suplimentare.

Subcapitolul B - TVA- ... lei

- majorări - ... lei

Subcapitolul C - TVA - ... lei

- majorări - ... lei

Subcapitolul D - TVA - ... lei

- majorări - ... lei

TOTAL (A+B+C+D) - TVA - ... lei

- majorări - ... lei

Deci din analiza textului raportului de inspecție fiscală rezultă că obligațiile suplimentare TVA - ... lei, majorări - ... lei, la care se adaugă penalitatea de 15 % în sumă de ... lei.

La pagina 38 se face o sinteză a constatărilor din care rezultă că X ... datorează TVA în sumă de ... lei, majorări de întârziere în sumă de ... lei și penalitate de 15 % în sumă de ... lei, sume care sunt preluate și în Decizia de impunere nr. .../...2011.

În aceeași decizie nu se face nicio referire la obligațiile fiscale de natura TVA generate de lucrările la imobilul din ....

În concluzie, referitor la imobilul din ..., ..., petenta reține că inspectorii fiscali la pag. 37 cu ocazia discuției finale cu contribuabilul consemnează:

*“Având în vedere că societatea a probat faptul că imobilul a fost destinat obținerii de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au revenit asupra constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală și au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.*

*Pentru justificare unitatea a prezentat contractele nr. .../...2009 și .../...2010 pentru confecționare și montare tâmplărie PVC și factura .../...2009, unitatea nefiind de acord cu diminuarea masei profitului impozabil în sumă de ... lei.”*

Petenta susține că oarecum s-a creat o confuzie dacă se admite sau nu deductibilitatea TVA pentru lucrările de la imobilul situat pe ... .... Așa că în cazul în care în decizia de impunere se regăsește și această sumă, petenta înțelege să o conteste.

**II. Prin Decizia de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, precum și prin Dispoziția privind măsurile nr. .../...2011 stabilite de organele de control, emisă de organele de inspecție fiscală ale D.G.F.P. Hunedoara, s-au constatat următoarele:**

**II.1. Referitor la Decizia de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011:**

Prin **Decizia de impunere nr. .../...2011** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de D.G.F.P. Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, au fost stabilite obligații fiscale în sarcina petentei, în sumă totală de **... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

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

... lei – taxă pe valoarea adăugată;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA.

**II.1.1. Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturii proforme nr. .../...2007 emisă de societatea K... S... SRL, în valoare totală de ... lei reprezentând gazon sintetic;**

**În luna decembrie 2007** s-a înregistrat în evidența contabilă de două ori contravaloarea facturii proforme nr. .../...2007 emisă de **K... S... SRL** în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei reprezentând gazon sintetic prin art. contabil % 604,  $4428 = 408$  și art. 604 = 408, fiind încălcate prevederile art.2 și 4 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit Hotărârii nr. 831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și

a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora - ANEXA 1A formularele care se întocmesc și se înregistrează în evidența contabilă sunt:

-Factura fiscală 14-4-10/A;

-Factura 14-4-10/aA,

drept urmare factura proformă nu reprezintă document justificativ în baza căruia să se efectueze înregistrări în evidența contabilă.

**În luna iulie 2008** unitatea verificată a stornat din evidența contabilă contravaloarea facturii proforme nr..../...2007 emisă de K... S... SRL în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, prin art. contabil 604 = 408, diminuând astfel masa profitului impozabil cu suma de ... lei și a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

În timpul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 din OG 92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, ale actelor normative sus menționate s-a majorat masă profitului impozabil cu suma de ... lei (... x 2) și s-a stabilit suplimentar **impozit pe profit în sumă de ... lei** (... x16%) **la data de 31.12.2007.**

**II.1.2. Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturilor de achiziție de la societatea C... T... C... SRL în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei;**

În perioada 29.06.2010 - 26.04.2011 inspecția fiscală generală a fost suspendată în conformitate cu prevederile art.2 lit. a) din OMFP 14/2010 dat fiind solicitarea unui control încrucișat de către Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice 5, la Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice 2 din cadrul DGFP Hunedoara:

Solicitarea de control încrucișat a fost efectuată întrucât X în perioada 01.01.2008 - 31.12.2009 a înregistrat în evidența contabilă și declarat prin Declarația informativă - cod 394 achiziții de la C... T... C... SRL ... în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, contravaloarea facturilor fiind achitată în numerar. C... T... C... SRL ... nu a declarat livrări prin Declarația informativă - cod 394 către X în perioada 01.01.2008 - 31.12.2009 - anexa 5.

Cu adresa nr..../...2011 Serviciul de inspecție fiscală persoane juridice 2 din cadrul DGFP Hunedoara a comunicat Serviciului de inspecție fiscală persoane juridice 5, Procesul verbal de control - anexa 6 prin care s-a constatat că:

- organele de inspecție fiscală s-au deplasat la sediul C... T... C... SRL ... unde nu a fost găsită nici o persoană care să poată furniza informații în legătura cu unitatea supusă verificării;

- conform bilanțului contabil încheiat la 31.12.2008 înregistrat la AFP ... sub nr. .../...2009 unitatea verificată înregistrează o cifră de afaceri de ... lei și un profit brut în sumă de ... lei;

- cu adresa înregistrată la AFP ... sub nr. .../...2010 administratorul unității în perioada 27.02.2009 - 16.08.2010, domnul B... C... M..., comunică faptul

că documentele societății comerciale au fost furate în data de 16.02.2010, în acest sens fiind emisă de către Inspectoratul de Poliție al județului Hunedoara, Postul de Poliție Pui dovada nr. .../...2010;

- unitatea verificată este înregistrată în scopuri de TVA de la înființare și este înscrisă în vectorul fiscal ca unitate plătitoare de TVA trimestrial (din 01.01.2007 până în 01.08.2010) și ca plătitoare de impozit pe profit;

- în perioada 01.01.2008 - 31.12.2009 unitatea verificată a depus declarații privind obligații de plată la bugetul de stat (cod 100) și deconturi de TVA (cod 300);

- în perioada 01.01.2008 - 31.12.2009 unitatea verificată a depus la organul fiscal teritorial Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național pentru semestrul 1 2008 și semestrul 2 2009 (cod 394);

- în declarațiile informative cod 394 depuse la organul fiscal teritorial unitatea verificată nu declară livrări către X ...;

- C... T... C... SRL ... a fost supusă inspecției fiscale parțiale, întocmindu-se de către organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP a județului Hunedoara raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../...2011, prin care au fost verificate obligațiile datorate către bugetul consolidat al statului pe perioada 01.01.2007 - 31.01.2010.

Referitor la inspecția fiscală parțială efectuată, organele de inspecție fiscală au făcut următoarele precizări:

**a)** Urmare verificărilor efectuate cu privire la raportările din Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României (formular 394) s-au constatat neconcordanțe între livrările/achizițiile raportate de C... T... C... SRL ... și achizițiile/livrarile raportate de X ..., CUI: ...;

**b)** În perioada 01.01.2008 - 31.12.2009 X a raportat în Declarațiile informativă privind livrările/ prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României (formular 394) achiziții efectuate de la C... T... C... SRL ... în sumă totală de ... lei. Pentru perioada menționată C... T... C... SRL ... nu a raportat livrări în relația cu partenerul X ...;

**c)** Urmare celor prezentate nu a putut fi verificat modul de înregistrare în evidența contabilă a facturilor emise de C... T... C... SRL ... către X ..., proveniența mărfurilor, modul de decontare a operațiunilor, documentele care au însoțit transportul bunurilor. C... T... C... SRL ... nu deținea spații de depozitare pentru mărfurile care au făcut obiectul facturilor emise către X

....

În timpul inspecției fiscale s-a constatat că **în perioada mai 2008 – decembrie 2009**, X a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare materiale de construcții, pentru care au fost întocmite note de intrare recepție, achiziționate de la C... T... C... SRL.

În evidența contabilă contravaloarea facturilor a fost înregistrată prin art. contabil:

% = 401 și % = 401

3012            604  
4426            4426

Notele de intrare recepție întocmite de către X nu au fost semnate de primire în gestiune de către comisia de recepție.

Din documentele din contabilitatea financiară a societății verificate, respectiv balanțele de verificare a rezultat că aceste bunuri au fost înregistrate în contul sintetic 3012 "Materii prime", care nu a fost desfășurat pe analitice, rezultând astfel că a fost organizată o singură gestiune cu aceste bunuri, respectiv că aceste bunuri au fost depozitate într-un singur loc și în contul 604 "Cheltuieli cu materialele nestocate", fiind date direct în consum la data achiziției.

Ulterior, contravaloarea facturilor înregistrate în contul 3012 a fost înregistrată pe cheltuieli cu materiile prime pentru construcții, respectiv contul 6012.

Organele de inspecție fiscală au făcut precizarea că societatea nu a întocmit bonuri de consum pentru materiile prime consumate - reprezentând contravaloarea materialelor achiziționate de la C... T... C... SRL, încălcând prevederile Ordinului 1850/2004 și ale Ordinului 3512/2008.

Din actele și documentele de evidență financiar-contabilă puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către reprezentantul legal al contribuabilului nu au fost identificate documente din care să rezulte că X a deținut, în perioada verificată, spații de depozitare proprii sau închiriate pentru stocarea bunurilor.

Drept care au fost solicitate contribuabilului, prin notă explicativă, explicații cu privire la locul unde a fost organizată această gestiune de bunuri, respectiv unde au fost stocate bunurile.

Din nota explicativă dată de reprezentantul legal în fața organelor de inspecție fiscală a rezultat că aceste bunuri «au fost depozitate în depozitele închiriate din Petrița, ... și ...», dar fără să poată proba cu documente că a deținut un imobil propriu sau închiriat în localitățile ... și .... Contribuabilul nu a prezentat contracte de custodie încheiate cu clienții, etc.

De asemenea, din verificare nu au fost identificate documente de evidență tehnico-operativă, în care să fie evidențiate intrările și ieșirile acestor bunuri, în condițiile în care, potrivit contabilității financiare aceste bunuri au fost înregistrate într-o singură gestiune.

Astfel, contribuabilul nu a întocmit fișe de magazie pentru evidența cantitativ valorică a acestor bunuri, contrar prevederilor Legii contabilității și normelor și reglementărilor în domeniu. Au fost solicitate explicații reprezentantului legal al societății, pe această temă, iar acesta a răspuns că: "mărfurile au fost duse în șantier, predate la clienți sau punctele de lucru."

Organele de inspecție fiscală au invocat art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată cu modificările și completările ulterioare, și art.4 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și



completările ulterioare, O.M.F.P. nr.1850/2004 și 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, în anexa 1, la secțiunea A, pct. 2, art.125 din OMFP nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare

După cum s-a menționat anterior, în contabilitatea financiară a fost utilizată metoda operativ-contabilă de conducere a evidenței bunurilor, fiind întocmite registre ale stocurilor, respective balanțe analitice ale stocurilor, conform OMFP nr. 1850/2004, prevederi reluate de Ordinul 3512/2008 privind documentele financiar contabile, pct. 31.

Din verificarea efectuată s-a constatat faptul că societatea nu a întocmit fișele de magazie pentru bunurile achiziționate de la C... T... C... SRL, încălcând prevederile pct. 19 din Ordinul 1850/2004 și ale pct.31 din Ordinul 3512/2008.

În temeiul prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității.

De asemenea unitatea verificată nu a efectuat inventarierea patrimoniului în exercițiile financiare 2008 - 2009 nerespectând prevederile OMFP 1753/2004 și OMFP 2861 /2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Așa cum a rezultat din documentele de evidență financiar-contabilă prezentate, modul de decontare a contravalorii facturilor în cauză a fost exclusiv în numerar, în baza chitanțelor eliberate de acest furnizor pentru numerar de ordinul a 5.000 lei sau până în 5.000 lei care au fost eliberate aproape zilnic pentru aceeași factura încălcând prevederile OG nr. 15/1996 privind întărirea disciplinei financiar - valutare.

De asemenea nu au fost respectate prevederile art.23 alin.(1) din Regulamentul operațiunilor de casa, aprobat prin Decretul 209/1976 în sensul că nu au fost consemnate, numele și prenumele persoanei fizice care a primit banii de la casierul societății și nici seria și numărul actului de identitate și unitatea emitentă a acestuia.

Pe facturile de achiziție bunuri de la C... T... C... SRL, respectiv avizele de însoțire a mărfurilor, au fost înscrise următoarele numere de înmatriculare ale mijloacelor de transport cu care a fost efectuat transportul bunurilor:....

Prin adresa nr..../...2011 DGFP - AIF Hunedoara a solicitat la Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor ... - anexa 24, informații referitoare la:

- date de identificare a deținătorilor, proprietari sau deținute în regim de leasing, precum și caracteristicile tehnice (dacă sunt adecvate transportului de marfă) pentru mijloacele de transport având numerele de înmatriculare enumerate mai sus.

Prin adresa nr. .../FD, Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor ..., înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr..../...2011 a comunicat că:

- autoturismul ..., marca ..., autoutilitară cu masa de 1.900 kg figurează înmatriculată din data de ...2008 pe numele P... T... SRL ...;
- autoturismul ..., marca ..., autoutilitară cu masa de 3.500 kg figurează înmatriculată din data de ....2006 pe numele M... SA..., având utilizator X ...;
- autoturismul ..., marca ..., autoutilitară cu masa de 3.500 kg figurează înmatriculată din data de ...2007 pe numele B... L... SA ..., având utilizator E... C... S... SRL ...;
- autoturismul ..., marca ..., autoTRACTOR cu masa de 19.000 kg figurează înmatriculată din data de ....2005 pe numele V... I... SRL ....

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că autoturismul ... a fost înscris în facturile emise de C... T... C... SRL în perioada septembrie - decembrie 2009, iar pe avizele de însoțire a mărfurilor a fost înscris autoturismul ..., marca ..., autoTRACTOR cu masa de 19.000 kg care figurează înmatriculată din data de 14.07.2005 pe numele V... I... SRL ... și pentru care unitatea verificată nu a prezentat contract de închiriere cu V... I... SRL ....

Nu au fost prezentate documente de transport - foi de parcurs pentru mijloacele de transport cu care au fost transportate materialele de construcții de la C... T... C... SRL la ... și ..., unde X ... avea angajate lucrări.

Din baza de date a ANAF rezultă că niciun partener intern nu a declarat livrări de bunuri către C... T... C... SRL ... prin Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României - 394 în perioada 2008 - 2009.

Având în vedere faptul că:

- unitatea a întocmit note de recepție care nu au fost semnate;
- nu s-au condus fișe de magazie;
- nu a întocmit bonuri de consum pentru darea în consum a materialelor;
- nu a deținut spații de depozitare în localitățile în care a efectuat lucrările în care să fie depozitate materialele;
- nu s-a făcut dovada transportului,

rezultă că societatea verificată nu a probat realitatea și legalitatea operațiunilor înscrise în facturile emise de C... T... C... SRL ..., documentele în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuielilor cu costul acestor bunuri înscrise în facturi, au fost încălcate prevederile:

- **art.65 alin.(1)** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **art.11 alin.(1)**, **art.21 alin.(1)**, **art.21 alin.(2) lit. b)** **art.21 alin.(4) lit. f)**, **art.134**, **art.145** și **art.146 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

În condițiile în care la furnizor, respectiv la C... T... C... SRL ... nu s-a produs exigibilitatea TVA, aceștia neînregistrând în contabilitate taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă facturilor emise și nedeclarând sumele datorate prin nedepunerea de deconturi de taxa pe valoarea adăugată.

În timpul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 din OG 92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, ale actelor normative sus menționate și ale art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- s-a majorat masa profitului impozabil la **31.12.2008** cu suma de ... lei (contravaloarea facturilor de achiziție de la C... T... C... SRL în anul 2008) și s-a determinat **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**;

- s-a majorat masa profitului impozabil la **31.12.2009** cu suma de ... lei (contravaloarea facturilor de achiziție de la C... T... C... SRL în anul 2009) și s-a determinat **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**.

De asemenea, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, organele de inspecție fiscală **nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de ... lei** aferentă facturilor emise de C... T... C... SRL ..., în perioada mai 2008 - decembrie 2009 nu s-a făcut dovada realității tranzacției, reprezentând achiziții de materiale de construcții și au majorat atunci când a fost cazul TVA de plată către bugetul statului, având în vedere că în unele luni unitate a înregistrat și declarat TVA de recuperat, stabilind o **TVA suplimentară în sumă de ... lei**.

### **II.1.3. Referitor la factura de avans emisă de societatea G... C... SRL, seria ... nr. .../...2010 în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei;**

**În luna februarie 2010**, X a înregistrat eronat în evidența contabilă prin art. contabil % 628, 4426 = 401 factura ... nr. .../...2010 emisă de G... C... SRL ... - anexa 21 în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, în care s-a înscris "avans contract de execuție și montaj tâmplarie PVC nr. .../...2010", fără ca până la data inspecției fiscale avansul să fie plătit, încălcând prevederile art. 134<sup>2\*</sup>) alin.(2) lit. (b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În timpul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 din OG nr. 92/2003, cu modificările ulterioare, ale actelor normative sus menționate **s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de ... lei**.

### **II.1.4. Referitor la inventarierea patrimoniului în exercițiul financiar 2010;**

X ... a procedat la inventarierea patrimoniului în exercițiul financiar 2010.

În timpul inspecției fiscale s-a constatat că în soldul debitor al contului 3012 "materiale de construcții" are înregistrată suma de ... lei, iar în lista de

inventariere a materialelor suma de ... lei, la data de 31.12.2010, mai puțin cu suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații conducerii unității referitoare la justificarea sumei de ... lei.

Din explicațiile date reiese că materialele se regăsesc în lucrările efectuate și nefacturate beneficiarilor datorită faptului că unitatea nu poate plăti TVA până la încasarea creanțelor de la Primăria ....

Ca urmare a celor prezentate în timpul inspecției fiscale în conformitate cu prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ale art.126 alin.(1) lit.(c), art.128 alin.(1), art.134 alin.(1), art.137 alin.(1) lit.(a), organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a tva colectată cu suma de ... lei și au stabilit diferență de tva colectată suplimentar în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei standard de 24% conform prevederilor și ale art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind o **TVA suplimentară în sumă de ... lei**.

**II.1.5. Referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr. .../...2006 emisă de societatea E... SRL ... în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, reprezentând mese piață și mese cu galantar pentru produse lactate.**

Organele de inspecție fiscală la **Cap. V : Discuția finală cu contribuabilul** din Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2011, au menționat următoarele:

Societatea a susținut că mesele cu galantar achiziționate de la E... SRL ..., fac parte din proiectul nr. ..., Proiect de Reamenajare Sediul Cinematograf ... în Spații Comerciale Tip B..., hală agroalimentară.

Investiția efectuată de X ... a avut ca scop realizarea de venituri impozabile - venituri din chirii.

În timpul inspecției fiscale nu s-au prezentat contracte de închirieri pentru mese, sau alte documente care să ateste faptul că acestea au fost utilizate în vederea obținerii de venituri impozabile.

În urma discuției finale, pentru justificarea includerii contravalorii mesei respective în cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar, s-au anexat în copie xerox contracte de închiriere pentru boxe, chioșcuri și mese încheiate cu diverse societăți comerciale și persoane fizice și facturi în care s-a înscris: "*chirie conform contract*".

Având în vedere argumentele prezentate, organele de inspecție fiscală au revenit asupra constatărilor și nu au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei, unitatea nedatorând astfel impozitul pe impozit pe profit aferent în suma de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ...lei.

**II.1.6. Referitor la obligațiile suplimentare de natura TVA în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei, stabilite pentru imobilul situat în ....**

Organele de inspecție fiscală la **Cap. V: Discuția finală cu contribuabilul** din Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2011, au menționat următoarele:

Societatea a susținut că imobilul de pe ..., ... a fost recepționat la data de ...2011 și înregistrat în evidența contabilă ca mijloc fix. La data de ...2011 acesta a fost valorificat, realizând venituri impozabile.

Pentru justificare, s-a prezentat contractul de vânzare-cumpărare autentificat la notariat sub nr. .../...2011 și factura nr. .../...2011 emisă către persoana fizică - M... A... în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.

Având în vedere faptul că societatea a probat faptul că imobilul a fost destinat obținerii de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au revenit asupra constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală și au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei. X ... nu datorează astfel nici majorări de întârziere în sumă de ... lei.

**În sinteză, față de cele arătate mai sus la pct. II.1.1. – II.1.7.,** se reține faptul că în finalul raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei:

- ... lei – impozit pe profit pentru perioada verificată 01.01.2006 – 31.12.2010;
- ... lei – accesorii compuse din:
  - ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, calculate pentru perioada 26.10.2006 – 09.05.2011,
  - ... lei – penalitate 15% aferentă impozitului pe profit;
- ... lei – TVA pentru perioada verificată 01.01.2006 – 28.02.2011;
- ... lei – accesorii compuse din:
  - ... lei – majorări de întârziere aferente TVA pentru perioada 26.11.2008 – 09.05.2011;
  - ... lei – penalitate 15% aferentă TVA.

Aceleași sume se regăsesc preluate și în **Decizia de impunere nr. .../...2011** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de D.G.F.P. Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, prin care au fost stabilite obligații fiscale în sarcina petentei în sumă totală de ... lei reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului de profit;
- ... lei – taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA.

**II.2. Referitor la capătul de cerere privind măsura nr. 1 din Dispoziția privind măsurile nr. .../...2011,**

Prin **măsura nr. 1** din **Dispoziția privind măsurile nr. .../...2011** se dispun următoarele:

**“MĂSURA Nr. 1:**

*1.1 Se va diminua pierderea fiscală înscrisă în declarațiile anuale privind impozitul pe profit la 30.09.2010 cu suma de ... lei și la 31.12.2010 cu suma de ... lei și se va prelua pierderea fiscală din anii precedenți în suma de ... lei.”*

Organele de inspecție fiscală au menționat că în urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de ... lei în perioada 01.01 - 30.09.2010 și în perioada 01.2010 - 31.12.2010 în sumă de ... lei și nu s-a înscris în declarația anuală privind impozitul pe profit la 31.12.2010 pierderea fiscală declarată la 30.09.2010 în sumă de ... lei, iar ca temei de drept, organele de inspecție fiscală au invocat următoarele: art.26 și art.34 alin.(16-18) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare.

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

Societatea **X ... - în faliment**, are sediul în ..., ..., înregistrată la ORC sub nr. ..., având C.I.F. ..., fiind reprezentată **prin lichidator judiciar Y IPURL**, cu sediul în ..., reprezentată legal prin practician coordonator ..., numit lichidator prin Hotărârea nr. .../2013 din data de ...2013 pronunțată de Tribunalul ... - Secția Comercială și Contencios Administrativ în Dosar nr..../.../...2011, pentru **X**.

Obiectul contestației este **Decizia de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către DGFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală**, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, pentru suma totală de **... lei** reprezentând:

... lei – impozit pe profit;

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

... lei – taxă pe valoarea adăugată;

... lei – majorări de întârziere aferente TVA,

precum și **Dispoziția privind măsurile nr. .../...2011** stabilite de organele de control, **pentru măsura nr.1.**

#### **A. Aspecte procedurale**

##### **În ceea ce privește susținerile petentei:**

- referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr. .../...2006 emisă de societatea E... SRL ... în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, reprezentând mese piață și mese cu galantar pentru produse lactate, prin

care petenta arată că prin achiziționarea acestora s-a urmărit desfășurarea unei activități comerciale în piețele municipiului ...;

- referitor la obligații suplimentare de natura TVA în sumă de ... lei și majorări de întârziere în sumă de ... lei stabilite pentru imobilul situat în ..., prin care petenta arată că prin decizie nu se face nicio referire la obligațiile fiscale de natura TVA generate de lucrările la imobilul din ..., susținând că oarecum s-a creat o confuzie dacă se admite sau nu deductibilitatea TVA pentru lucrările de la imobilul situat pe ... .., astfel că în cazul în care în decizia de impunere se regăsește și această sumă, petenta înțelege să o conteste,

**acestea nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a contestației** în condițiile în care organele de inspecție fiscală la Cap. V: Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2011, au menționat următoarele:

- referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr. 2825908 / 25.09.2006 emisă de societatea E... SRL ...:

*“Societatea a susținut că mesele cu galantar achiziționate de la E... SRL ..., fac parte din proiectul nr. ..., Proiect de Reamenajare Sediul Cinematograf ... în Spații Comerciale Tip B..., hală agroalimentară.*

*Investiția efectuată de X ... a avut ca scop realizarea de venituri impozabile - venituri din chirii.*

*În timpul inspecției fiscale nu s-au prezentat contracte de închirieri pentru mese, sau alte documente care să ateste faptul că acestea au fost utilizate în vederea obținerii de venituri impozabile.*

*În urma discuției finale, pentru justificarea includerii contravalorii mesei respective în cheltuielile privind materialele de natura obiectelor de inventar, s-au anexat în copie xerox contracte de închiriere pentru boxe, chioșcuri și mese încheiate cu diverse societăți comerciale și persoane fizice și facturi în care s-a înscris: “chirie conform contract”.*

*Având în vedere argumentele prezentate, organele de inspecție fiscală au revenit asupra constatărilor și nu au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei, unitatea nedatorând astfel impozitul pe impozit pe profit aferent în suma de ... lei și accesoriile aferente în sumă de ... lei.”*

- referitor la imobilul situat în ...:

*“Imobilul de pe ..., ... a fost recepționat la data de 28.01.2011 și înregistrat în evidența contabilă ca mijloc fix. La data de 04.04.2011 acesta a fost valorificat, realizând venituri impozabile.*

*Pentru justificare, s-a prezentat contractul de vânzare - cumpărare autentificat la notariat sub nr. .../...2011 și factura nr. .../...2011 emisă către persoana fizică - M... A... în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei.*

*Având în vedere faptul că societatea a probat faptul că imobilul a fost destinat obținerii de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au revenit asupra constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală și au*

*acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei. X ... nu datorează astfel nici majorări de întârziere în sumă de ... lei.”*

**În concluzie**, din cele arătate mai sus, învederăm petentei că rezultă foarte clar că organele de inspecție fiscală au revenit asupra constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală referitor la înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr. .../...2006 emisă de societatea E... SRL ..., respectiv asupra constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală aferente imobilului situat în ..., iar prin **Decizia de impunere nr. .../...2011 nu a mai fost stabilită TVA suplimentară în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei, respectiv nici TVA suplimentară în sumă de ... lei și majorările de întârziere aferente în sumă de ... lei.**

**În consecință**, față de cele arătate mai sus, se reține faptul că în finalul raportului de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **... lei**:

- ... lei – impozit pe profit pentru perioada verificată 01.01.2006 – 31.12.2010;
- ... lei – sumă compusă din:
  - ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit, calculate pentru perioada 26.10.2006 – 09.05.2011,
  - ... lei – penalitate 15% aferentă impozitului pe profit;
- ... lei – TVA pentru perioada verificată 01.01.2006 – 28.02.2011;
- ... lei – sumă compusă din:
  - ... lei – majorări de întârziere aferente TVA pentru perioada 26.11.2008 – 09.05.2011;
  - ... lei – penalitate 15% aferentă TVA.

Aceleși sume se regăsesc preluate și în **Decizia de impunere nr. .../...2011** privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, emisă de D.G.F.P. Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, prin care au fost stabilite obligații fiscale în sarcina petentei în sumă totală de **... lei** reprezentând:

- ... lei – impozit pe profit;
- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului de profit;
- ... lei – taxă pe valoarea adăugată;
- ... lei – majorări de întârziere aferente TVA.

#### **B. Pe fond:**

**III.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara mai poate analiza pe fond contestația privind acest capăt de cerere în condițiile în care prin Rechizitoriul din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011, rămas definitiv



prin Încheierea penală nr.../.../...2016 din data de ...2016, a fost menținută definitiv în sarcina societății această obligație bugetară, iar hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

În fapt, în urma inspecției fiscale efectuate la X, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Hunedoara au încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, precum și Procesul verbal nr.../...2011, prin care au constatat că societatea a prejudiciat bugetul de stat cu suma de **... lei**, din care: ... lei impozit pe profit și ... lei taxă pe valoarea adăugată, precum și ... lei obligații fiscale accesorii aferente, motiv pentru care, cu adresa nr. .../...2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara, prin Activitatea de Inspecție Fiscală, a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., **Plângerea penală nr. .../...2011** privind constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzută și pedepsită de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Așa cum am mai arătat, prin **Rechizitoriul din data de ...2015**, în Dosar nr. .../.../...2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., s-a dispus:

“(...)

**2. Clasarea cauzei privind pe inculpații: (...)**

**B...** - fiul lui ..., **administrator la SC X ...**, domiciliat în ..., ..., fără forme legale în ..., ..., fără antecedente penale, Cl seria ..., eliberată de SPCLEP ... la data de ..., pentru comiterea infracțiunilor de:

- evaziune fiscală prev. de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea 241/2005, cu aplic. art.33 lit.a) Vechiul cod penal cod penal - întrucât nu sunt realizate elementele constitutive ale acestor infracțiuni (în ce privește relațiile comerciale derulate cu SC C... T... C... SRL ... și SC K... S... SRL ...) și evaziune fiscală prev. de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005, cu aplic. art. 33 lit. a) Vechiul cod penal cod penal - întrucât există o cauză de nepedepsire prevăzută de lege (în ce privește relația comercială derulată cu SC G... C... SRL ...).

Față de B... se va aplica sancțiunea administrativă a amenzii în sumă de ... lei - care se va comunica la cazierul judiciar.

(...)

**5. Revocarea măsurii asigurătorii a sechestrului** - aplicată prin Încheierea nr. .../...2011 emisă de Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară ... - asupra imobilului cu numărul cadastral ... înscris în CF ... UAT ..., aparținând lui **B...** în cota de 1/1 de sub B2 - până la concurența sumei de ... lei, existentă la dosarul cauzei la fila 342, Vol. VIII.

*În vederea aducerii la îndeplinire a prezentei dispoziții - extras din prezentul rechizitoriu - va fi comunicat Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară ....”*

Împotriva soluției de clasare cât și împotriva dispoziției de ridicare a sechestrului asigurător din Rechizitoriul din data de ...2015 din Dosarul nr. .../.../...2011 al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., A.N.A.F. - D.G.R.F.P. Timișoara - A.J.F.P. Hunedoara a formulat plângerea nr. .../...2015, care a fost respinsă prin **Ordonanța nr. .../.../...2015.**

Prin **Încheierea penală nr..../.../...2016 din data de ...2016, definitivă**, pronunțată de Tribunalul ... în Dosar nr. .../.../...2015, s-a respins ca nefondată și plângerea A.J.F.P. Hunedoara împotriva Ordonanței nr. .../.../...2015.

Prin urmare, așa cum am arătat mai sus, precum și așa cum reiese și din cele menționate în adresa nr. .../...2018 a A.J.F.P. Hunedoara – Serviciul Juridic, **soluția de clasare dispusă prin Rechizitoriul din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011 a rămas definitivă prin Încheierea penală nr..../.../...2016 din data de ...2016.**

În consecință, referitor la suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, prin Rechizitoriul din ...2015, cu privire la înregistrarea în contabilitate a facturii seria ..., nr. 000132 / 24.02.2010 emisă de SC G... C... SRL ..., instanța penală a reținut următoarele:

*“Se constată că inculpatul B... nu avea drept de deducere a sumei de ...,25 lei sub formă de cheltuieli, pentru că această sumă reprezentând avans, nu a fost achitată, iar tâmplăria PVC pentru care s-a încasat avansul menționat, nu a fost primită și incorporată în vreo lucrare sau facturată în vederea obținerii de venituri.*

***În consecința aspectelor precizate - se constată că SC X ... nu avea drept de deducere a sumei de ... lei sub formă de taxă pe valoarea adăugată.***

*În cursul urmăririi penale - inculpatul B... a achitat prejudiciul în sumă de ... lei, depunând la dosarul cauzei chitanță fiscală nr. .../...2012.*

*În consecință, față de inculpatul B... urmează a se dispune o soluție de clasare întemeiată pe disp. art. 16 alin. 1 lit. b c.pr.pen. - pentru săvârșirea infracțiunilor de evaziune fiscală prev. de art.8 alin.1 și art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 - în ce privește relațiile comerciale derulate cu SC C... T... C... SRL ... și SC K... S... SRL ... - întrucât se apreciază că nu sunt întrunite elementele constitutive ale acestora, și o soluție de clasare întemeiată pe disp. art.16 alin.1 lit.h din c. proc. pen. și art. 10 din Legea 241/2005 - nemodificată, corob. cu art.5 din codul penal - întrucât a fost achitat prejudiciul datorat bugetului de stat.”*

Astfel, **obligația fiscală principală** pentru care **instanța penală s-a pronunțat în sensul datorării ei este suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată**, organul de soluționare a contestației luând act de Rechizitoriul din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011, rămas definitiv prin Încheierea penală nr..../.../...2016 din data de ...2016, prin care a fost menținută definitiv în sarcina societății această obligație bugetară, iar

hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.

**În drept, art.214 alin.(4)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

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

coroborat cu **pct. 10.4** din **O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

**“10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”**

Totodată, conform **pct.107.1 lit.g)** din **H.G. nr.1050/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

**“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi: [...]**

**g) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească”,**

**decizia instanței judecătorești este titlu de creanță și poate fi pusă în executare.”**

**O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la **pct. 9.5 și 11.2** prevede:

**“9.5. Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, prescripția, puterea de lucru judecat și excepția reverificării pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale.” [...]**

**“11.2. Aceste soluții nu sunt prevăzute limitativ.”**

Având în vedere că prin Rechizitoriului din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011 rămas definitiv prin Încheierea penală nr. .../.../...2016 din data de ...2016 pronunțată de Tribunalul ... în Dosar nr. .../.../...2015, instanța penală de control judiciar a statuat definitiv că:

**„În consecința aspectelor precizate - se constată că SC X ... nu avea drept de deducere a sumei de ... lei sub formă de taxă pe valoarea adăugată.**

În cursul urmăririi penale - inculpatul B... a achitat prejudiciul în sumă de ... lei, depunând la dosarul cauzei chitanța fiscală nr. .../...2012”, se constată că pentru suma de **... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată** cuprinsă în Decizia de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, inculpatul B..., în calitate de administrator al SC X ..., în cursul urmăririi penale a achitat prejudiciul în sumă de ... lei, fiind astfel obligat la plată în baza titlului de creanță reprezentată de hotărârea judecătorească, astfel, contestația pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată nu mai poate fi analizată în procedura prealabilă, organul de soluționare pentru acest capăt de cerere urmând să **constate autoritatea de lucru judecat** a acestei hotărâri, iar luându-se act de soluția pronunțată, să constate **rămânerea ca lipsită de obiect** a contestației pentru această sumă, debitul fiind datorat în baza Rechizitoriului din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011 rămas definitiv prin Încheierea penală nr. .../.../...2016 din data de ...2016 pronunțată de Tribunalul ... în Dosar nr. .../.../...2015.

**III.2. Referitor la capătul de cerere referitor la impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei aferente achizițiilor efectuată de la C... T... C... SRL în valoare totală de ... lei, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la diminuarea profitului impozabil cu contravaloarea facturilor emise de către furnizorii societatea C... T... C... SRL și la exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă, în condițiile în care, facturile fiscale sunt incomplete din punct de vedere al informațiilor pe care trebuiau să le cuprindă și care nu pot reprezenta un document justificativ potrivit prevederilor legale.**

În fapt, în perioada mai 2008 – decembrie 2009, X a înregistrat în evidența contabilă facturi în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând contravaloare materiale de construcții, achiziționate de la C... T... C... SRL.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru materialele de construcții achiziționate de la C... T... C... SRL au fost întocmite de către X note de intrare recepție care nu au fost semnate de primire în gestiune de către comisia de recepție.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut că din documentele de contabilitate financiară a societății verificate, respectiv balanțele de verificare a rezultat că aceste bunuri au fost înregistrate în contul sintetic 3012 “Materii prime”, care nu a fost desfășurat pe analitice, rezultând astfel că a fost organizată o singură gestiune cu aceste bunuri, respectiv că aceste bunuri au fost depozitate într-un singur loc și în contul 604 “Cheltuieli cu materialele nestocate”, fiind date direct în consum la data achiziției.

Ulterior, contravaloarea facturilor înregistrate în contul 3012 a fost înregistrată pe cheltuieli cu materiile prime pentru construcții, respectiv contul 6012.

Totodată, organele de inspecție fiscală au reținut aspecte potrivit cărora din consultarea bazei de date a ANAF referitor la livrările declarate de către toți partenerii societății C... T... C... SRL ... prin declarația 394 "Declarația informativă privind livrările și achizițiile de pe teritoriul României" s-a constatat că niciun partener intern nu a declarat livrări de bunuri către C... T... C... SRL ... prin Declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României - 394 în perioada 2008 - 2009. În perioada 01.01.2008 - 31.12.2009, X a raportat în Declarațiile informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României (formular 394) achiziții efectuate de la C... T... C... SRL ... în sumă totală de ... lei. Pentru perioada menționată C... T... C... SRL ... nu a raportat livrări în relația cu partenerul X ....

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății, impozit pe profit și TVA pentru achizițiile efectuate de la societatea C... T... C... SRL, întrucât cheltuielile înregistrate în contabilitate nu au avut la bază documente justificative potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunilor, în condițiile în care s-a constatat faptul că unitatea a întocmit note de recepție care nu au fost semnate, nu s-au condus fișe de magazie, nu s-a făcut dovada transportului, la datele privind expediția bunurilor de pe factură referitoare la mijloacele de transport, sunt înscrise date eronate, nu au fost prezentate documente de transport - foi de parcurs pentru mijloacele de transport cu care au fost transportate materialele de construcții de la C... T... C... SRL la ... și ..., unde X ... avea angajate lucrări, nu a deținut spații de depozitare în localitățile în care a efectuat lucrările în care să fie depozitate materialele, nu a întocmit bonuri de consum pentru darea în consum a materialelor.

În susținerea contestației: referitor la faptul că notele de intrare-recepție nu au fost semnate, petenta susține că niciun act normativ privind obligațiile fiscale de natura TVA nu prevede obligativitatea expresă care să condiționeze deductibilitatea TVA de acest fapt; în ceea ce privește neîntocmirea bonurilor de consum nu condiționează caracterul deductibil sau nedeductibil; față de inexistența fișelor de magazine, petenta arată că în general societatea s-a aprovizionat de la C... T... C... SRL cu materiale pentru termoizolații (polistiren - cu volum mare, adeziv, etc.), ori i se pare oarecum ciudată opinia echipei de inspecție fiscală că aceste materiale trebuiau aduse la o magazie unde trebuiau descărcate și apoi reîncărcate și duse la punctele de lucru. Transportul acestor materiale s-a făcut direct la punctele de lucru. Materialele care nu au putut fi puse în operă au fost depozitate în centrale termice dezafectate, fapt dovedit cu documente; referitor la existența unor dubii privind mijloacele de transport, petenta susține că obligația privind înscrierea în facturi a tuturor datelor, inclusive cele referitoare la mijloacele de transport, aparține în exclusivitate vânzătorului (furnizorului).

**În drept, în materia impozitului pe profit**, pe perioada supusă verificării sunt aplicabile prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.19 *“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.(...)”*, coroborate cu prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din același act normativ, unde se specifică :

*“(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. (...)”*

În explicitarea prevederilor citate, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Pct.12 *“Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.”*

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

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formular, completate în mod corespunzător.

Orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei, potrivit prevederilor art.6 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.”*

Se reține faptul că nu pot fi înregistrate în contabilitate documentele care nu îndeplinesc condițiile impuse de art.6 din Legea nr.82/1991, iar cheltuielile înregistrate în baza unor astfel de documente nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Prevederile legale sus menționate se coroborează cu cele din Anexa 1 "Norme metodologice de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă" lit.A "Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile" pct.1 și pct.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1.850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile:

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

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

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

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

**În materia taxei pe valoarea adăugată** sunt aplicabile prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.146 "Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

*a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin.(5);"*

Prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004, legiuitorul reglementează la pct.46 justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată, astfel:

*“46.(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. (...)”.*

Cu privire la facturile de achiziție bunuri de la C... T... C... SRL, respectiv avizele de însoțire a mărfurilor, se reține faptul că, la rubrica cu datele privind expediția bunurilor sunt înscrise următoarele numere de înmatriculare ale mijloacelor de transport cu care a fost efectuat transportul bunurilor: ...;...;...;....

Prin adresa nr..../...2011 DGFP - AIF Hunedoara a solicitat la Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor ... - anexa 24, informații referitoare la:

- date de identificare a deținătorilor, proprietari sau deținute în regim de leasing, precum și caracteristicile tehnice (dacă sunt adecvate transportului de marfă) pentru mijloacele de transport având numerele de înmatriculare enumerate mai sus.

Prin adresa nr. .../FD, Direcția Regim Permise de Conducere și Înmatriculare a Vehiculelor ..., înregistrată la DGFP Hunedoara sub nr..../...2011 a comunicat că:

- autoturismul ..., marca ..., autoutilitară cu masa de 1.900 kg figurează înmatriculată din data de 10.11.2008 pe numele P... T... SRL ...;

- autoturismul ..., marca ..., autoutilitară cu masa de 3.500 kg figurează înmatriculată din data de 21.12.2006 pe numele M... SA..., având utilizator X ...;

- autoturismul ..., marca ..., autoutilitară cu masa de 3.500 kg figurează înmatriculată din data de 09.10.2007 pe numele B... L... SA ..., având utilizator E... C... S... SRL ...;

- autoturismul ..., marca ..., autoTRACTOR cu masa de 19.000 kg figurează înmatriculată din data de 14.07.2005 pe numele V... I... SRL ....

Trebuie arătat faptul că apar și neconcordanțe între numărul de înmatriculare pentru mijloacele de transport din facturi și cel din avizul de însoțire a mărfurilor, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că autoturismul ... a fost înscris în facturile emise de C... T... C... SRL în perioada septembrie - decembrie 2009, în condițiile în care pe avizele de însoțire a mărfurilor a fost înscris autoturismul ..., marca ..., autoTRACTOR cu masa de 19.000 kg, care figurează înmatriculată din data de 14.07.2005 pe numele V... I... SRL ... și pentru care unitatea verificată nu a prezentat contract de închiriere cu V... I... SRL ....

De asemenea se reține că nu au fost prezentate documente de transport - foi de parcurs pentru mijloacele de transport cu care au fost transportate materialele de construcții de la C... T... C... SRL la ... și ..., unde X ... avea angajate lucrări.



Față de prevederile legale mai sus invocate, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoana impozabilă trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) lit.p) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații: (...)  
p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”*

Mai mult, în speță, cu toate că petenta pe perioada desfășurării controlului, sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor elementelor prevăzute de lege, ar fi putut solicita aplicarea prevederilor art.159 alin.(1) lit.b) 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: (...)*

*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.”*

În aplicarea prevederilor art.159, legiuitorul aduce precizări suplimentare, prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*“81<sup>1</sup>. (...)(2) Organele de control fiscal vor permite deducerea taxei pe valoarea adăugată în cazul în care documentele controlate aferente achizițiilor nu conțin toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, dacă pe perioada desfășurării controlului documentele respective vor fi corectate în conformitate cu art.159 din Codul fiscal.”*

petenta în susținerea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu a dat curs nici acestor prevederi legale.

Din coroborarea textelor legale sus menționate, legiuitorul a prevăzut că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și posibilitatea de diminuare a masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în documentele de achiziție, beneficiarii au obligația să verifice completarea tuturor rubricilor prevăzute în respectivele documente, modul de completare a documentelor, aceștia fiind direct răspunzători de înregistrarea acestora în evidența contabilă.

Legislația fiscală condiționează exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile,

a condițiilor de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Cumpărătorul are obligația verificării facturii de achiziție sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor elementelor prevăzute de lege, condiție esențială pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Factura, ca document contabil justificativ trebuie să cuprindă toate elementele prevăzute de normele legale în vigoare, mai sus citate, inclusiv date privind mijlocul de transport, data și ora expedierii, aceste elemente încadrându-se în acele elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Mai mult, se reține că potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, **în vigoare în anul 2008, factura, cod 14-4-10/A**, este un formular cu regim special de înscriere și de numerotare, care:

*“1. Servește ca:*

- document pe baza căruia se întocmește instrumentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;*
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- document de încărcare în gestiunea primitorului;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului. (...)*”

Iar, **avizul de însoțire a mărfii, cod 14-3-6A**, este un formular cu regim special de tipărire, înscriere și numerotare, care.

*“1. Servește ca:*

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- document ce stă la baza întocmirii facturii;*
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;*
- document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul aceleiași unități în cazul transferului. (...)*”

De asemenea, față de cele arătate mai sus, învederăm petentei și faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat, prin notă explicativă, explicații cu privire la locul unde a fost organizată această gestiune de bunuri, respectiv unde au fost stocate bunurile.

Din nota explicativă dată de reprezentantul legal în fața organelor de inspecție fiscală a rezultat că aceste bunuri *«au fost depozitate în depozitele închiriate din Petrița, ... și ...»*, dar fără ca petenta să poată proba cu documente că a deținut un imobil propriu sau închiriat în localitățile ... și .... Contribuabilul nu a prezentat contracte de custodie încheiate cu clienții, etc.

De asemenea, organele de inspecție fiscală nu au identificat documente de evidență tehnico-operativă, în care să fie evidențiate intrările și ieșirile acestor bunuri, în condițiile în care, potrivit contabilității financiare aceste bunuri au fost înregistrate într-o singură gestiune.

Astfel, contribuabilul nu a întocmit fișe de magazie pentru evidența cantitativ valorică a acestor bunuri, contrar prevederilor Legii contabilității și normelor și reglementărilor în domeniu. Au fost solicitate explicații reprezentantului legal al societății, pe această temă, iar acesta a răspuns că: *“mărfurile au fost duse în șantier, predate la clienți sau punctele de lucru.”*

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

“ART.6 (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

iar la art.4, alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

*“(1) Ministerul Finanțelor Publice elaborează și emite norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelele situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.”*

Astfel în O.M.F.P. nr. 1850/2004 și nr. 3512/2008 privind registrele și formularele financiar-contabile, cu modificările și completările ulterioare, în anexa 1, la secțiunea A, pct. 2, se precizează elementele pe care trebuie să le conțină documentele justificative prevăzute de Legea contabilității, după cum urmează:

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

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

- denumirea documentului;*
- denumirea și, după caz, sediul unității care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*

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

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

La art.125 din OMFP nr. 1752/2005, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

“(2) În aplicarea alin.(1) este necesar să se asigure:

a) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în entitate și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se recepționează și înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se înregistrează în conturi în afara bilanțului;”

După cum s-a menționat anterior, în contabilitatea financiară a fost utilizată metoda operativ-contabilă de conducere a evidenței bunurilor, fiind întocmite registre ale stocurilor, respective balanțe analitice ale stocurilor.

În OMFP nr. 1850/2004 se prevăd următoarele:

“D. Metodele de conducere a contabilității analitice a bunurilor

18. Contabilitatea analitică a bunurilor se poate ține pe baza uneia din următoarele metode, operativ-contabilă, cantitativ valorică, global-valorică.

19. Metoda operativ-contabilă constă în ținerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenței cantitative a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fișelor de magazie. În contabilitate, această metodă constă în ținerea evidenței valorice pe conturi de materiale, desfășurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz.

Controlul exactității înregistrărilor din evidența gestiunilor și din contabilitate se asigură prin evaluarea stocurilor cantitative, transcrise din fișele de magazie în registrul stocurilor.

În metoda operativ-contabilă se pot folosi următoarele formulare comune pe economie:

- Fișă de magazie (cod 14-3-8 și 14-3-8/a, după caz);
- Fișă de cont pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22);
- Borderou de predare a documentelor (cod 14-3-7);
- Registrul stocurilor (cod 14-3-11).”

Precizările de mai sus sunt reluate de Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, pct. 31.

Din verificarea efectuată s-a constatat faptul că societatea nu a întocmit fișele de magazie pentru bunurile achiziționate de la C... T... C... SRL, încălcând prevederile pct. 19 din Ordinul nr. 1850/2004 și ale pct.31 din Ordinul nr. 3512/2008 respectiv:

“Fișele de magazie servesc pentru evidența cantitativă, pe feluri de stocuri, la locul de depozitare, iar în contabilitate, pentru controlul operațiunilor

*înregistrate de gestionar sau persoana desemnată, pentru preluarea în registrul stocurilor a cantităților aflate în stoc, precum și pentru calculul valorii bunurilor existente în stoc la sfârșitul lunii (perioadei), în scopul confruntării cu datele din contabilitatea sintetică.*

*La gestiune, fișele de magazie se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. În aceste fișe, cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii, notă de recepție și constatare de diferențe etc.) și a documentelor de ieșire (bon de consum, fișă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură etc.), poziție cu poziție... Semnătura persoanei desemnate pentru evidența stocurilor în fișele de magazie constituie dovada verificării înregistrărilor efectuate și preluării documentelor de intrare și de ieșire a materialelor.”*

În temeiul prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, republicată, entitățile au obligația să efectueze inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute, la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității.

De asemenea unitatea verificată nu a efectuat inventarierea patrimoniului în exercițiile financiare 2008 - 2009 nerespectând prevederile OMFP nr. 1753/2004 și OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

În speță se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție - Dosar nr.6487/59/2002 - Decizia nr.297/09.02.2016 - în care:

*“Curtea nu va reține aceste susțineri, apreciind că elementele lipsă privind lipsa numelui și a datelor de identificare ale delegatului, a datelor privind mijlocul de transport, expedierea și a semnăturii de primire a mărfurilor nu reprezintă condiții pur formale, lipsa lor putând a determina ca facturile în litigiu să reprezinte documente justificative în sens fiscal. Aceasta ținându-se cont de specificul produselor achiziționate produse petroliere care pot fi ușor contrafăcute. Fără a nega realitatea tranzacțiilor efectuate de către reclamantă în calitate de cumpărător, în cauză Curtea apreciază că realitatea acestor cheltuieli se pot justifica în orice moment prin reflectarea acestora în contabilitate pe bază de documente justificative în sens fiscal. Respectiv pe baza unor facturi complete care să cuprindă toate informațiile necesare cu privire la tranzacția efectuată, care să îndeplinească calitatea de document justificativ, necesară în justificarea deductibilității cheltuielilor la calculul profitului impozabil și a dreptului de deducere a TVA.*

*Simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă ca aceste sume să fie deductibile. Pentru aceasta documentele justificative trebuie să conțină toate elementele prevăzute în formularul tipizat completate în mod corect.”*

În concluzie, Curtea a reținut că pentru a justifica exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și diminuarea masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în documentele de achiziție, cumpărătorii au obligația verificării facturii de achiziție sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor rubricilor prevăzute în aceasta. Iar, elementele lipsă, precum lipsa numelui și a datelor de identificare ale delegatului, a datelor privind mijlocul de transport, expedierea și a semnăturii de primire a mărfurilor nu reprezintă condiții pur formale, lipsa lor putând a determina ca facturile în litigiu să reprezinte documente justificative în sens fiscal.

În ceea ce privește faptul că prin contestație, petenta face trimitere la aspectul că nerespectarea unor obligații legale ar doar constitui doar contravenții, fără a lua în considerare cerințele de formă și de fond referitoare la TVA și la masa profitului impozabil, și mai ales fără a se întreba dacă erau îndeplinite, depășește ceea ce este necesar pentru a se asigura perceperea corectă a taxei pe valoarea adăugată și a masei profitului impozabil.

În speța supusă soluționării, motivul pentru care societatea nu beneficiază de dreptul de deducere se datorează faptului că, legiuitorul a condiționat exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, a condițiilor de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), cumpărătorul având obligația verificării facturii de achiziție sub aspectul întocmirii corecte și al completării tuturor documentelor prevăzute de lege, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține că, Jurisprudența Curții Europene de Justiție poate fi invocată doar în situația în care nu există prevederi contrare în legislația națională, or, în speța, legislația fiscală națională a prevăzut în mod expres, condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și posibilitatea de diminuare a masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în facturi, iar dreptul de deducere poate fi valorificat numai prin respectarea legislației naționale a fiecărui stat membru.

În al doilea rând, jurisprudența Curții Europene de Justiție impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (par.19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr.26 din hotărâre). În acest sens,

legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr.29 din aceeași hotărâre).

La paragr.23 din cazul C-110/94 Inzo, se face trimitere la paragr.24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea.**

De asemenea, principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul luptei împotriva fraudei, a evaziunii fiscale și a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor **de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condiția de fond esențială, aceea ca achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, de condițiile de formă (inclusiv condiția ca persoana impozabilă să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege).**

De altfel, însăși petenta susține că prevederile legale în materie de TVA stabilesc ca o condiție formală pentru exercitarea dreptului de deducere, necesitatea deținerii unei facturi care să consemneze achiziția respectivă și care să fie întocmită în conformitate cu prevederile art.155 din Codul fiscal, și ca o condiție de fond, utilizarea achiziției în folosul operațiunilor taxabile, justificată de documentele legale prevăzute de legislație.

Complementar celor învederate mai sus, s-au reținut și aspecte potrivit cărora, societatea C... T... C... SRL ... a fost verificată cu ocazia unei inspecții fiscale parțiale, reiterându-se faptul că nu a putut fi verificat modul de înregistrare în evidența contabilă a facturilor emise de C... T... C... SRL ... către X ..., proveniența mărfurilor, modul de decontare a operațiunilor, documentele care au însoțit transportul bunurilor.

Referitor la principiului neutralității, se reține că din jurisprudența europeană, CEJ lasă la latitudinea fiecărui stat membru să stabilească condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit principiului neutralității TVA, deducerea TVA de către beneficiar este condiționată și posibilă prin colectarea corelativ de către furnizor a TVA.

Fiecare persoană impozabilă are personalitate juridică distinctă, persoana impozabilă este obligată să justifice îndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, conform prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codului fiscal și a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Din principiile reliefate în jurisprudența europeană în materie de TVA, se reține că, principiul neutralității TVA nu este unul absolut, el acționând doar atunci când persoanele impozabile care achiziționează bunuri ori servicii demonstrează că acestea îndeplinesc condițiile legale pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă.

Cu referire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de X, A.J.F.P. Hunedoara – Inspecția Fiscală, cu adresa nr. .../...2018, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../...2018, comunică Referatul nr. .../...2018 cu propuneri de soluționare a contestației, urmare a hotărârii instanțelor, prin care au menționat faptul că:

- facturile înregistrate în evidența contabilă a societății care au condus la diminuarea bazei de impunere aferente impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, nu îndeplinesc condițiile de document justificativ conform legii, atât prin faptul că nu conțin toate datele și elementele prevăzute de art.3 alin.(2) din OMFP nr. 29/2003 privind aplicarea prevederilor HG nr. 831/1997;
- constatările echipei de inspecție fiscală nu au vizat strict doar existența sau inexistența în realitate a achizițiilor care au făcut obiectul tranzacțiilor (aspect ce a făcut obiectul sesizării penale finalizate cu Rechizitoriul din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011 rămas definitiv prin Încheierea penală nr. .../.../...2016 din data de ...2016 pronunțată de Tribunalul ... în Dosar nr. .../.../...2015), ci s-a vizat stabilirea influențelor fiscale rezultate din neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

De asemenea, referitor la Rechizitoriul din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011 rămas definitiv prin Încheierea penală nr. .../.../...2016 din data de ...2016 pronunțată de Tribunalul ... în Dosar nr. .../.../...2015, în ceea ce privește Raportul de expertiză contabilă judiciară întocmit în cauza penală la cererea inculpatului B... R..., de către expertul contabil I... G... - desemnat din oficiu și expertul contabil asistent H... R... P... - recomandat de inculpatul B..., trebuie precizat faptul că în etapa procesual penală s-a administrat Raportul de expertiză contabilă/judiciară și nu "expertiza contabilă/fiscală din dosarul penal", în condițiile în care în legătură cu impozitele și taxele la bugetul consolidat al statului există posibilitatea legală a administrării ca mijloc de probă numai a expertizelor fiscale conform Capitolului I punct 1 din Hotărârea Camerei Consultanților Fiscali nr.13/2008 pentru aprobarea Normelor privind realizarea de expertize fiscale la solicitarea instanțelor judecătorești, organelor de cercetare penală, organelor fiscale sau a altor părți interesate, potrivit căruia:

*"1. Sfera de cuprindere*

*Prezentele norme stabilesc cadrul profesional de efectuare a expertizei fiscale asupra obligațiilor persoanelor fizice și juridice prevăzute de Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a respectării legalității procedurilor fiscale prevăzute de Ordonanța*



*Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a altor drepturi și obligații privind impozitele, taxele și contribuțiile ce fac obiectul veniturilor la bugetul consolidat al statului.”*

Având în vedere susținerea petentei, că argumentul de bază al care fundamentează în opinia sa, anularea obligațiilor fiscale ale petentei, este soluția penală definitivă obținută de B... în calitate de reprezentant legal al X, învederăm petentei că potrivit jurisprudenței ICCJ – prin DECIZIA nr.957/2016 din 25.03.2016, instanța supremă a statuat:

- în primul rând, faptul că instanța de fond a precizat că, în mod justificat organul de soluționare a contestației a reținut că lipsa caracterului infracțional stabilit în sarcina învinuiților nu înlătură obligațiile fiscale stabilite și reglementate de legea fiscală în vigoare la data înregistrării documentelor. Dar s-a spus și că organele penale analizează existența infracțiunilor, inclusiv latura civilă, în funcție de conținutul constitutiv al infracțiunilor cu care au fost sesizate, ceea ce nu conduce la exonerarea contribuabilului la plata unor obligații fiscale, în situația în care organele competente constată neîndeplinirea unor cerințe restrictive impuse de legea fiscală referitoare la aceleași obligații fiscale.

De asemenea, soluția de scoatere de sub urmărire penală s-a dispus pentru că fapta nu întrunește elementele constitutive ale unei infracțiuni, dar aceasta nu înseamnă că nu puteau exista încălcări ale legislației fiscale care să ducă la respingerea dreptului de deducere a T.V.A., așa cum a solicitat reclamanta.

De aceea, chiar dacă s-a dispus scoaterea de sub urmărire penală pentru săvârșirea unei fapte de evaziune fiscală a administratorului societății reclamante, instanța de contencios administrativ poate analiza legalitatea actelor fiscale prin care s-a refuzat dreptul de deducere a T.V.A. aferentă facturilor ce au fost analizate de organele de cercetare penală.

- în al doilea rând, se impune a fi stabilită importanța probatorie a raportului de expertiză întocmit în cadrul dosarului de cercetare penală. Expertiza, potrivit art. 201 alin. (1) din V.C.P.C. și art. 330 alin. (1) C. proc. civ. se dispune pentru lămurirea unor împrejurări de fapt, dar modul de interpretare al unor probe depuse la dosar este atributul exclusiv al instanței de judecată.

Pentru că în cauza se contestă existența creanței fiscale, instanța trebuie să analizeze întregul material probatoriu administrat în cauză, nu numai expertizele efectuate în alte cauze, iar, prin coroborarea acestor probe, să se stabilească dacă există sau nu obligația de restituire a unor sume reprezentând T.V.A. către reclamantă.

Dacă s-ar împărtași punctul de vedere al recurente, ar însemna că instanțele investite cu soluționarea acțiunilor de anulare a actelor administrativ fiscale prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în

sarcina unui contribuabil, să nu mai poată face propria sa analiza a probatoriilor dacă s-ar fi întocmit anterior, în cadrul unei cercetări penale, un raport de expertiza contabilă ale cărei concluzii i-ar fi favorabile.

Expertiza, așa cum chiar C. proc. civ. reține, este unul dintre mijloacele de probă cu ajutorul căruia reclamantul poate să dovedească susținerile sale, dar concluziile acestora nu pot fi absolutizate, ci se impun a fi corelate cu celelalte probe administrate în cauză.

Mai mult, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că operațiunile efectuate de B... în calitate de reprezentant legal al X au făcut și obiectul Rechizitoriului Parchetului de pe lângă Tribunalul ... din Dosar nr. .../.../...2015 - petenta X dovedindu-se că a realizat tranzacții cu firma C... T... F... SRL reprezentată de dl. A... în legătură cu care s-a luat decizia de inculpare, în prezent cauza aflându-se pe rolul Curții de Apel ... în dosar nr. .../.../...2015.

În consecință, toate susținerile petentei nu pot justifica gestionarea defectuoasă a tranzacțiilor efectuate, în sensul în care organele de inspecție fiscală au constatat următoarea stare de fapt descrisă în extenso în cuprinsul actelor atacate:

- unitatea a întocmit note de recepție care nu au fost semnate;
- nu s-au condus fișe de magazie;
- nu a întocmit bonuri de consum pentru darea în consum a materialelor;
- nu a deținut spații de depozitare în localitățile în care a efectuat lucrările în care să fie depozitate materialele;
- nu s-a făcut dovada transportului (în condițiile în care există neconcordanțe între numărul de înmatriculare pentru mijloacele de transport din facturile înregistrate în contabilitate și cel din avizul de însoțire a mărfurilor, nu au fost prezentate documente de transport - foi de parcurs pentru mijloacele de transport cu care au fost transportate materialele de construcții de la C... T... C... SRL la ... și ..., unde X ... avea angajate lucrări),

astfel că organele de inspecție fiscală în mod legal au invocat prevederile **art.65 alin.(1)** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care specifică:

*“ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

coroborate cu prevederile **art.11 alin.(1)** din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

care consfințește dreptul organelor de inspecție fiscală de a aprecia starea de fapt fiscală a tranzacțiilor comerciale desfășurate de contribuabil cu acești furnizori, după cum urmează:

*“Art.11 (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție*

*care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”*

organele de inspecție fiscală au considerat că facturile emise de C... T... C... SRL ..., nu îndeplinesc condițiile de a fi documente justificative din punct de vedere fiscal, calitate necesară în justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA și a măsurii de diminuare a masei profitului impozabil cu contravaloarea cheltuielilor înscrise în acestea, conform Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind încălcate prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.12 și pct.44 din Normele de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004 și Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3.512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Urmare a celor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală, în mod legal, au majorat, atât masa profitului impozabil la **31.12.2008** cu suma de ... lei (contravaloarea facturilor de achiziție de la C... T... C... SRL în anul 2008) și au determinat **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**, cât și masa profitului impozabil la **31.12.2009** cu suma de ... lei (contravaloarea facturilor de achiziție de la C... T... C... SRL în anul 2009) și s-a determinat **impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei**.

De asemenea, potrivit prevederilor legale invocate mai sus, organele de inspecție fiscală, în mod legal, **nu au acordat drept de deducere a TVA pentru suma de ... lei** aferentă facturilor emise de C... T... C... SRL ..., în perioada mai 2008 - decembrie 2009 nu s-a făcut dovada realității tranzacției, reprezentând achiziții de materiale de construcții și au majorat atunci când a fost cazul TVA de plată către bugetul statului, având în vedere că în unele luni unitate a înregistrat și declarat TVA de recuperat, stabilind o **TVA suplimentară în sumă de ... lei**.

În considerarea celor expuse mai sus și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o situație contrară față de constatările organelor de inspecție fiscală iar, argumentele în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin decizia de impunere, se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care, în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația în ceea ce privește capătul de cerere cu privire la **impozitul pe profit în sumă de ... lei** și la **TVA în sumă de ... lei**.

**III.3. Referitor la capătul de cerere cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei aferent înregistrării în evidența contabilă a facturii proforme nr. .../...2007 emisă de societatea K... S... SRL, în valoare totală de ... lei reprezentând gazon sintetic, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investită să se pronunțe cu privire la diminuarea profitului impozabil cu contravaloarea facturii, în condițiile în care petenta a înregistrat pe cheltuieli o factură proforma care nu reprezintă un document justificativ potrivit prevederilor legale.**

**În fapt**, în luna decembrie 2007 s-a înregistrat în evidența contabilă de două ori contravaloarea facturii proforme nr..../...2007 emisă de **K... S... SRL** în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei reprezentând gazon sintetic prin art. contabil % 604, 4428 = 408 și art. 604 = 408, fiind încălcate prevederile art.2 și 4 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, ale art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia: *“sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile”* și ale art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare potrivit căruia: *“cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune”* nu sunt cheltuieli deductibile.

Potrivit Hotărârii nr. 831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora - ANEXA 1A formularele care se întocmesc și se înregistrează în evidența contabilă sunt:

-Factura fiscală 14-4-10/A;

-Factura 14-4-10/aA,

drept urmare factura proformă nu reprezintă document justificativ în baza căruia să se efectueze înregistrări în evidența contabilă.

În luna iulie 2008 unitatea verificată a stornat din evidența contabilă contravaloarea facturii proforme nr..../...2007 emisă de K... S... SRL în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, prin art. contabil 604 = 408, diminuând astfel masa profitului impozabil cu suma de ... lei și a impozitului pe profit cu suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală la Cap. V: Discuția finală cu contribuabilul din Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2011, au menționat faptul că petenta referitor la achiziția a 882 mp. de gazon sintetic de la K... SRL cu factura nr..../...2007, în valoare de ... lei, inclusiv TVA, a susținut că s-a

recurs la înregistrarea în contabilitate conform art.6(1) din Legea contabilității, deoarece marfa a fost livrată în baza facturii proforme, nefiind emisă factura, această achiziție realizând venituri impozabile imediate, fiind inclusă în facturile de lucrări către ...

Pentru justificare unitatea a prezentat contractul de lucrări nr. .../...2007, Procesul verbal de recepție finală, raportul de activitate, facturile emise de X ... către ....

De asemenea, a fost prezentată echipei de inspecție fiscală factura nr..../...2011 emisă de K... SRL în valoare totală de ... lei.

Având în vedere că **pentru gazonul sintetic achiziționat de la societatea K... S... SRL s-a emisă factura fiscală nr. .../...2011 doar în luna mai 2011**, organele de inspecție fiscală nu au putut reveni asupra constatărilor înscrise în raportul de inspecție fiscală, **inspecția fiscală efectuându-se numai până la data de 28.02.2011**, organele de inspecție fiscală neputând lua în considerare documentele emise și înregistrate ulterior perioadei verificate.

În consecință, în mod legal, în timpul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art.94 din OG 92/2003, republicată, cu modificările ulterioare, ale actelor normative sus menționate, organele fiscale au procedat la majorarea masei profitului impozabil cu suma de ... lei (... lei x 2) și au stabilit suplimentar un **impozit pe profit în sumă de ... lei (... x16%) la data de 31.12.2007**, motiv pentru care în baza prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

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

se va respinge ca neîntemeiată contestația în ceea ce privește capătul de cerere cu privire la **impozitul pe profit în sumă de ... lei**.

**III.4. Referitor la capătul de cerere cu privire la TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă inventarierea patrimoniului în exercițiul financiar 2010, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care petenta în susținere contestației nu invocă niciun temei de fapt și drept, conform normelor legale.**

**În fapt**, X ... a procedat la inventarierea patrimoniului în exercițiul financiar 2010.

În timpul inspecției fiscale s-a constatat că în soldul debitor al contului 3012 “materiale de construcții” are înregistrată suma de ... lei, iar în lista de inventariere a materialelor suma de ... lei, la data de 31.12.2010, mai puțin cu suma de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au solicitat explicații conducerii unității referitoare la justificarea sumei de ... lei. Din explicațiile date reiese că materialele se regăsesc în lucrările efectuate și nefacturate beneficiarilor datorită faptului că unitatea nu poate plăti TVA până la încasarea creanțelor de la Primăria ....

Ca urmare a celor prezentate în timpul inspecției fiscale în conformitate cu prevederile art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, ale art.126 alin.(1) lit.(c), art.128 alin.(1), art.134 alin.(1), art.137 alin.(1) lit.(a), organele de inspecție fiscală au majorat baza impozabilă a tva colectată cu suma de ... lei și au stabilit diferență de tva colectată suplimentar în sumă de ... lei, prin aplicarea cotei standard de 24% conform prevederilor și ale art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind o **TVA suplimentară în sumă de ... lei**.

Prin contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, petenta nu prezintă motivele de fapt și drept pe care își întemeiază contestația, neinvocând niciun temei legal în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**Art.206** “Forma și conținutul contestației

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; (...).”*

Totodată, sunt incidente și prevederile coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...).”***

coroborate cu prevederile pct.2.5. din același act normativ:

*“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”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate

formula și contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

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

*“Soluționarea contestației*

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

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului IX Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare,  **motivele de fapt și de drept**  pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților,  **cu dispozițiile legale invocate de acestea**  și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

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

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

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

**Motivele de drept**  trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecării.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

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, principiul fiind consfințit de art.249 “*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.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul 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.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată, astfel că se vor aplica prevederile

În consecință, în temeiul pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...).”***

**se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere **cu privire la TVA suplimentară în sumă de ... lei aferentă inventarierii patrimoniului în exercițiul financiar 2010.**

**III.5. Referitor la capătul de cerere cu privire la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și accesoriile în sumă de ... lei aferente TVA, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se poate pronunța pe fond cu privire la acest capăt de cerere în condițiile în care petenta în susținere contestației nu invocă niciun temei de fapt și drept, conform normelor legale, iar stabilirea de accesorii în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din OG nr.92/2003, republicată, cu modificările



și completările ulterioare, pentru neplata la termen a impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ... lei, pe perioada 26.01.2009 - 09.05.2011.

De asemenea pentru nevirarea la termenele legale a TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei au fost pentru perioada 26.11.2008 - 09.05.2011, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Față de cele arătate mai sus, la pct. III.1 – III.4, deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, stabilite prin Rechizitoriul din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011, rămas definitiv prin Încheierea penală nr..../.../...2016 din data de ...2016, prin prezenta decizie **constatându-se autoritatea de lucru judecat și rămânerea ca fiind fără obiect a contestației pentru această** iar prin prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, ca o consecință, se datorează și accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei și în sumă de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Totodată, se reține că în cuantumul total al accesoriilor de ... lei aferente taxei pe valoarea adăugată se regăsesc inclusiv accesoriile aferente debitului de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reținut de instanța penală, ca fiind datorat.

Mai mult, în speță trebuie reținut și faptul că prin contestația formulată, referitor la acest capăt de cerere, petenta nu prezintă **motivele de fapt și drept** pe care își întemeiază contestația, neinvocând niciun temei legal în susținerea propriei cauze, prin care să infirme constatările organelor fiscale și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**Art.206 "Forma și conținutul contestației**

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

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază; (...)"*.

Totodată, sunt incidente și prevederile coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

*"11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...)"***,

coroborate cu prevederile pct.2.5. din același act normativ:

*“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”.*

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație petentul trebuie să indice atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula și contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

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

*“Soluționarea contestației*

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

Din cele ce preced, se reține că în cazul exercitării dreptului conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului IX Cod procedură fiscală, contestația se formulează în scris și va cuprinde, pe lângă alte elemente necesare, **motivele** de fapt și **de drept** pentru care petentul înțelege să conteste actul administrativ fiscal.

În situația în care această cerință nu este îndeplinită, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. Astfel, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, **cu dispozițiile legale invocate de acestea** și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

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

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

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

**Motivele de drept** trebuie să se concretizeze în temeiul juridic pe care se sprijină cererea petentului, în sensul că petentul trebuie să indice acele elemente din care să se poată desprinde care este fundamentul juridic al pretențiilor deduse judecătii.

Așadar, motivele de fapt și de drept constituie cauza pentru care a fost formulată contestația, adică situația de fapt calificată juridic.

În lipsa menționării în contestație a motivelor de drept pe care se sprijină contestația, organul de soluționare nu are posibilitatea de a cunoaște toate împrejurările relevante care au determinat petentul să formuleze contestația.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

*“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale.*

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

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, principiul fiind consfințit de art.249 *“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.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul 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.

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 din Dosarul 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale faptul că motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termenul în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată, astfel că se vor aplica prevederile

În consecință, în temeiul pct.11.1 lit.b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației; (...), se va respinge ca nemotivată*** contestația formulată de petentă pentru acest capăt de cerere **cu privire la accesoriile în sumă de ... lei aferente impozitului pe profit și accesoriile în sumă de ... lei aferente TVA.**

**III.6. Referitor la capătul de cerere privind Măsura nr.1 de diminuare a pierderii fiscale înscrisă în declarațiile anuale privind**

**impozitul pe profit la 30.09.2010, cu suma de ... lei și la 31.12.2010, cu suma de ... lei și preluare a pierderii fiscale din anii precedenți în suma de ... lei, dispusă prin Dispoziția nr. .../...2011 privind măsurile stabilite de organele de control emisă de D.G.F.P. Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală, cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P. Timișoara, se poate investi cu soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere, în condițiile în care nu vizează o măsură de stabilire a diminuării pierderii fiscale.**

În fapt, prin Dispoziția nr. .../...2011 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la Măsura nr. 1 se dispun următoarele:

“MĂSURA Nr.1:

1.1. *Se va diminua pierderea fiscală înscrisă în declarațiile anuale privind impozitul pe profit la 30.09.2010 cu suma de ... lei și la 31.12.2010 cu suma de ... lei și se va prelua pierderea fiscală din anii precedenți în suma de ... lei.”*

iar la motivele de fapt și temeiul de drept, organele de inspecție fiscală au menționat următoarele:

“1.5. MOTIVELE DE FAPT:

*În urma inspecției fiscale efectuate s-a constatat că unitatea verificată a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de ... lei în perioada 01.01 - 30.09.2010 și în perioada 01.2010 - 31.12.2010 în sumă de ... lei și nu s-a înscris în declarația anuală privind impozitul pe profit la 31.12.2010 pierderea fiscală declarată la 30.09.2010 în sumă de ... lei.*

“1.6. TEMEIUL DE DREPT:

*- art.26 și art.34 alin.(16-18) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare”.*

Astfel, trebuie menționat faptul că organele de inspecție fiscală au invocat prevederile **art.26 și art.34 alin.(16) - (18) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ART. 26

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

(4) Contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe venit și care anterior au realizat pierdere fiscală intră sub incidența prevederilor alin. (1), respectiv alin. (5), de la data la care au revenit la sistemul de impozitare reglementat de prezentul titlu. Această pierdere se recuperează pe perioada cuprinsă între data înregistrării pierderii fiscale și limita celor 5 ani, respectiv 7 ani, după caz.

(5) Prin excepție de la prevederile alin. (1), pierderea fiscală anuală realizată începând cu anul 2009, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

„ART. 34

(16) Contribuabilii care, până la data de 30 septembrie 2010 inclusiv, au fost obligați la plata impozitului minim, pentru definitivarea impozitului pe profit datorat pentru anul fiscal 2010, aplică următoarele reguli:

a) pentru perioada 1 ianuarie-30 septembrie 2010:

- determinarea impozitului pe profit aferent perioadei respective și efectuarea comparației cu impozitul minim anual, prevăzut la art. 18 alin. (3), recalculat în mod corespunzător pentru perioada 1 ianuarie-30 septembrie 2010, prin împărțirea impozitului minim anual la 12 și înmulțirea cu numărul de luni aferent perioadei respective, în vederea stabilirii impozitului pe profit datorat;

- stabilirea impozitului pe profit datorat;

- prin excepție de la prevederile alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1), depunerea declarației privind impozitul pe profit pentru perioada 1 ianuarie-30 septembrie 2010 și plata impozitului pe profit datorat din definitivarea impunerii, până la data de 25 februarie 2011;

b) pentru perioada 1 octombrie-31 decembrie 2010:

- contribuabilii depun declarația privind impozitul pe profit și plătesc impozitul pe profit datorat potrivit prevederilor alin. (1), (5) și (11) și ale art. 35 alin. (1).

(17) În aplicarea prevederilor alin.(16), determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit se efectuează urmărindu-se metodologia de calcul prevăzută de titlul II «Impozitul pe profit» în mod corespunzător pentru cele două perioade, luând în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate.

(18) Pierderea fiscală înregistrată în cele două perioade aferente anului 2010 se recuperează potrivit prevederilor art. 26, perioada 1 octombrie - 31 decembrie 2010 fiind considerată an fiscal în sensul celor 7 ani consecutivi.”

**În drept**, conform **art.105 alin.(9)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„ART. 105 Reguli privind inspecția fiscală

(9) Contribuabilul are obligația să îndeplinească măsurile prevăzute în actul întocmit cu ocazia inspecției fiscale, în termenele și condițiile stabilite de organele de inspecție fiscală.”

Totodată, conform Instrucțiunilor de completare din anexa nr. 2 la **O.M.F.P. nr. 1.939/2004** pentru aprobarea formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18:

“ANEXA 2 - Instrucțiunile de completare a formularului “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală”, cod 14.13.27.18

1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului.

2. Formularul se va completa ca urmare a finalizării unei inspecții fiscale generale sau parțiale cu "Raport de inspecție fiscală" sau cu "Proces-verbal", în cazul în care organele de inspecție fiscală stabilesc măsuri în sarcina contribuabililor.

4. Informațiile din conținutul formularului se vor completa după cum urmează:

c) Măsura: se va prezenta măsura dispusă în sarcina contribuabilului;

d) Termenul: se va scrie termenul pentru ducerea la îndeplinire a măsurii dispuse;

e) Motivele de fapt: se va prezenta detaliat modul în care contribuabilul a tratat din punct de vedere financiar-contabil sau fiscal o operațiune patrimonială, cu precizarea consecinței;

f) Temeiul de drept: se va prezenta detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului sau a altor elemente prevăzute de lege;"

Astfel, din cele menționate mai sus, reiese că prin **Măsura nr. 1 din Dispoziția nr. .../...2011** în sarcina petentei au fost dispuse următoarele:

- diminuarea pierderii fiscale înscrisă în Declarația anuală privind impozitul pe profit la 30.09.2010, cu suma de ...;

- diminuarea pierderii fiscale înscrisă în Declarația anuală privind impozitul pe profit la 31.12.2010, cu suma de ...;

- preluarea pierderii fiscale declarată la 30.09.2010 care nu a fost înscrisă în Declarația anuală privind impozitul pe profit la 31.12.2010, în sumă de ... lei,

fără însă a se prezenta modul de stabilire a diminuării pierderii fiscale, cu consecința dispunerii unei Măsuri de stabilire a diminuării pierderii fiscale.

În concluzie, întrucât prin **Dispoziția nr. .../...2011** în sarcina contribuabilului a fost dispusă doar modificarea unor Declarații anuale privind impozitul pe profit, fără a se prezenta modul de stabilire a diminuării pierderii fiscale cu consecința dispunerii unei Măsuri de stabilire a diminuării pierderii fiscale, în speță sunt incidente prevederile **art. 205 alin.(1) și art. 209 alin.(1) și (2) din ORDONANȚA GUVERNULUI Nr. 92 din 24 decembrie 2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

„ART. 205 Posibilitatea de contestare

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

*„ART. 209 Organul competent*

*(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, se soluționează de către:*

*a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului ..., după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei; (...)*

*(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.*

*coroborat cu pct. 5.1, 5.3., 5.5. și 9.3. din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:*

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

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

*“5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”*

*“5.6. În situația în care, în urma unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, organul de inspecție fiscală emite atât decizie de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, cât și dispoziție de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, cele două acte administrative fiscale sunt acte distincte, competența de soluționare fiind cea care rezultă din suma contestată aferentă fiecărui act administrativ fiscal luat individual. În situația dispoziției de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale, competența de soluționare este dată de suma cu care se diminuează pierderea. Determinarea competenței de soluționare în funcție de valoarea și natura juridică a fiecărui act administrativ fiscal, luat individual, poate fi stabilită numai în ipoteza în care între Dispoziția de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise în urma inspecției fiscale, de către același organ de inspecție fiscală pentru același contribuabil, nu există nicio legătură.”*

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

*întrucât prin **Dispoziția nr. .../...2011** în sarcina contribuabilului a*

Întrucât cele stabilite în sarcina societății contestatoare prin Dispoziția nr. .../...2011 nu vizează măsura de stabilire a diminuării pierderii fiscale, ci doar măsura de modificare a unor Declarații anuale privind impozitul pe profit în ceea ce privește diminuări de pierderi fiscale înscrise sau nepreluate în aceste declarații, se reține că D.G.R.F.P. Timișoara nu se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, neavând competența materială, în temeiul art. 209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 9.3. din O.P.A.N.A.F. nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organului fiscal emitent al actului administrativ contestat, respectiv AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală (fosta D.G.F.P. Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală).

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F. nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## D E C I D E :

**1. Constatarea autorității de lucru judecat și rămânerea ca fiind fără obiect a contestației** formulate de **X din ... - în faliment, prin lichidator judiciar Y IPURL** împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către DGFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, pentru capătul de cerere cu privire la suma de ... lei reprezentând **taxă pe valoarea adăugată**, luându-se act de Rechizitoriului din ...2015 în Dosar penal nr. .../.../...2011 rămas definitiv prin Încheierea penală nr. .../.../...2016 din data de ...2016 pronunțată de Tribunalul ... în Dosar nr. .../.../...2015, prin care au fost menținute definitiv în sarcina societății această obligație bugetară.

**2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației** formulată de **X din ... - în faliment, prin lichidator judiciar Y IPURL** împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către DGFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, pentru capetele de cerere privind suma de ... lei reprezentând:  
... lei – **impozit pe profit**;  
... lei – **taxă pe valoarea adăugată**.

**3. Respingerea ca nemotivată a contestației** formulată de **X din ... - în faliment, prin lichidator judiciar Y IPURL** împotriva Deciziei de



impunere nr. .../...2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către DGFP Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .../...2011, pentru capetele de cerere privind suma de ... lei reprezentând:

... lei – **taxă pe valoarea adăugată;**

... lei – **majorări și penalități de întârziere aferente impozitului de profit;**

... lei – **majorări și penalități de întârziere aferente TVA,**

reținându-se că în cuantumul total al accesoriilor aferente

TVA se regăsesc inclusiv accesoriile aferente debitului reținut

de instanța penală, ca fiind datorat.

**4. Constatarea necompetenței materiale** a D.G.R.F.P. Timișoara privind soluționarea contestației formulate împotriva **Măsurii nr.1 din Dispoziția nr. .../...2011 privind măsurile stabilite de organele de control emisă de D.G.F.P. Hunedoara – Activitatea de Inspecție Fiscală**, competența aparținând, conform art. 209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală fiscală, AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală.

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

Prezenta decizie se comunică la:

- X din ... - în faliment, prin lichidator judiciar Y IPURL;
- AJFP Hunedoara – Inspecție Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.5. din OPANAF nr. 2137/2011.

**Director General**