



**MINISTERUL FINANTELOR**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
Direcția Generală  
de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 54 int.2036  
Fax : +021 336 85 48  
e-mail : Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### **DECIZIA nr. 44/2012**

privind soluționarea contestației formulate  
de **S.C. .X. S.A.** din .X., în insolvență  
înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
sub nr.907.952/21.11.2011

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. prin adresa nr..X./11.11.2011, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr.X/21.11.2011 asupra contestației formulate de **S.C. .X. S.A.** din .X., str. X, nr.X, județul .X., J17/X/1991, CUI ROX, prin lichidator administrator judiciar .X. numit prin Încheierea Tribunalului .X. din data de 11.04.2011, în dosarul nr..X./121/2011.

Contestația a fost formulată împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-GL .X./27.09.2011* emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **.X. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente în sumă de X lei.

De asemenea, contestația are ca obiect și *Procesul verbal nr. .X./27.09.2011* și *Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011*.

Având în vedere faptul că S.C. .X. S.A. se află, începând cu data de 11.04.2011, în procedura generală a insolvenței, având ca administrator judiciar .X., CUI X, prin adresa înregistrată sub nr. X/22.12.2011, reprezentantul legal al acesteia, dna X, confirmă faptul că susține contestația formulată de societate împotriva *Procesului verbal nr. .X./27.09.2011*, a *Raportului de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011*, a *Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011*, precum și împotriva *Deciziei de impunere privind obligații suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.*

.X./27.09.2011, acte administrative emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X..

Față de data comunicării *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-GL .X./27.09.2011*, respectiv în data de 30.09.2011, așa cum rezultă din confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv la data de 27.10.2011, conform amprentei ștampilei Serviciului Registratură din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, aplicată pe contestația aflată în original la dosarul cauzei.

La data depunerii contestației, **S.C. .X. S.A.** se afla la poziția nr.X în Anexa nr.2 - Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2011, din OPANAF nr.2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare.

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

**I. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.A. .X. solicită** anularea *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-GL .X./27.09.2011* emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală și a Procesului verbal nr..X./27.09.2011, a Raportului de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011.

**SC .X. SA** prezintă în susținere următoarele motive:

1. Societatea arată că în data de 04.08.2011 organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. efectuează o inspecție fiscală cu privire la impozitul pe profit, perioada supusă verificării fiind 01.04.2007-31.03.2011.

Societatea susține că pentru aceeași perioadă și aceeași speță societatea a mai fost verificată odată, întocmindu-se Procesul verbal nr. .X./14.02.2011 și Decizia de impunere privind obligații suplimentare de plată

stabilite de inspecția fiscală nr. .X./22.02.2011, prin care, se impută S.C. .X. S.A. .X. suma de .X. lei reprezentând TVA, dobânzi de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, împotriva acestor acte administrative formulând contestație la Agenția Națională de Administrare Fiscală, primind răspunsul cu nr. X/18.04.2011 și Decizia nr. 144/18.04.2011, prin care se dispune suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SA, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în funcție de soluția pe latura penală.

2. Societatea susține, de asemenea, că organele de inspecție fiscală nu au ținut seama de probele materiale depuse la dosar, în baza unor fapte presupuse, fără a stabili clar o încălcare a legii și fără a ține seama de existența unor documente și înscisuri legal întocmite.

Referitor la tranzacțiile desfășurate în anul 2009, privind achiziția de semifabricate de la S.C. .X. SRL .X., care au fost introduse în procesul de producție și livrate ca produse finite, societatea susține că deși există dovezi materiale ( rapoarte de producție semnate de cei în drept, fișe limită de consum, contracte, avize de expediție, facturi ) puse la dispoziția organului de control, acestea au fost considerate ca fiind fictive.

S.C. .X. S.A. consideră că nu poate fi făcută răspunzătoare pentru culpa altor societăți comerciale care nu au răspuns organelor de inspecție fiscală, nu mai există la sediul social declarat, sau și-au schimbat administratorii, și că, în dreptul românesc, nu există răspunderea unei societăți comerciale pentru fapta alteia.

Societatea susține că nu este de competența organului de inspecție fiscală să verifice necesitatea unor cheltuieli ale unei societăți comerciale, dacă activitatea pentru care s-a făcut cheltuiala respectivă este autorizată legal fiind cuprinsă în actul constitutiv sau într-un act adițional la acesta.

Contestatoarea invocă dispozițiile art. 21 alin. (1) din Codul fiscal potrivit cărora pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, astfel încât, scopul societății fiind acela de a realiza venituri impozabile, ea trebuie să-și recupereze o parte din cheltuielile făcute, în scopul măririi profitului propriu.

S.C. .X. S.A. contestă poziția adoptată de organele de inspecție fiscală prin care se precizează la acest punct că nu se iau în considerare nici veniturile și nici cheltuielile rezultate din această tranzacție, deși nu se stabilește niciun prejudiciu în sarcina societății, și din toate documentele aduse ca probe și prezentate organelor de inspecție fiscală reiese clar că aceste tranzacții au avut loc și nu au fost fictive.

3. Societatea contestă măsura impusă prin Procesul verbal nr. .X./27.09.2011 și Dispoziția de măsuri nr. .X./27.09.2011, prin care la pct. 3 se

precizează că societatea va evidenția în bilanța de verificare, respectiv în contul 2131.0 echipamentele tehnologice aflate în gestiune, în valoare de .X. lei față de valoarea de .X. lei, pe motiv că nu au fost tranzacții reale.

S.C. .X. S.A consideră că a dovedit cu înscrisuri legale, contracte, corespondență, facturi, avize de expediție, situații de lucrări, devize, procese verbale de control și cu existența faptică la sediul societății a lucrărilor de investiții, motiv pentru care nu consideră normal să procedeze la scoaterea din evidența societății și din inventarul acesteia, lucrări care în realitate s-au desfășurat, anulând toate documentele care au stat la baza acestora, tot pe baza unor supoziții. De altfel și legea interzice anularea unor operațiuni economice unilaterale, celelalte societăți neprocedând la stornarea acestor operațiuni, iar la SC .X. SRL .X., furnizorul său, chiar și organele de inspecție fiscală recunoscând operațiunile ca fiind corecte.

Contestatoarea susține că nu are nicio legătură cu societățile numite de organele de inspecție fiscală de tip fantomă, nu sunt în niciun fel de asociere sau în alte contracte de colaborare, iar în momentul când au avut loc tranzacțiile aceste societăți existau și au răspuns în fața organelor de inspecție fiscală ale D.G.F.P. .X..

Societatea consideră că în urma verificării modului cum a fost rambursat TVA, efectuat de organele de inspecție fiscală prin controlul din februarie 2011, se confirmă în procesul verbal că rambursarea de TVA efectuată la data de 30.06.2009 a fost legală, fiind îndeplinite toate condițiile prevăzute de lege cu privire la legalitatea și realitatea operațiunilor și că, datorită elementelor apărute ulterior (august 2010 – data controlului efectuat de către Garda Financiară .X.) operațiunile respective pot fi considerate neeconomice.

Faptul că ulterior, ca urmare a verificării firmelor de la care s-a aprovizionat furnizorul nostru, acestea și-au schimbat asociații și nu au mai funcționat la adresele declarate, nu este răspunderea SC .X. SA, deoarece aceasta nu a avut niciun fel de relații comerciale cu aceștia și nu poate fi trasă la răspundere pentru faptele altora.

4. Referitor la măsura luată de organele de inspecție fiscală de a considera nedeductibile parte din cheltuielile cu dobânzile înregistrate în evidența contabilă, în sumă de .X. lei, SC .X. SA susține că dobânzile au fost înregistrate în evidențele contabile fie pe baza calculelor efectuate de bancă, fie prin extrase de cont și situații sintetice prezentate organelor de inspecție fiscală, conform contractelor de credit încheiate cu banca, pe care le depune anexat și că în Codul fiscal se stipulează că cheltuiala cu dobânzile bancare este deductibilă integral.

Față de cele mai sus arătate, SC .X. SA concluzionează că:

- tranzacțiile desfășurate de societate au existat în realitate, fiind acte de comerț reale și nu fictive;

- s-au respectat prevederile Codului Comercial privind încheierea contractelor comerciale și prevederile legii contabilității nr. 82/1991 cu modificările ulterioare;

- SC .X. SA .X. și reprezentanții acesteia nu pot fi răspunzători de actele de comerț sau de modificările ulterioare pe care societățile respective le-au avut;

- tranzacțiile economice desfășurate nu au adus nicinu prejudiciu statului și niciunei alte părți.

**II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-GL .X./27.09.2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-GL .X./27.09.2011, perioada verificată fiind 01.04.2007 – 31.03.2011, constatându-se următoarele:**

În perioada supusă verificării agentul economic a înregistrat venituri urmare a desfășurării obiectului principal de activitate, respectiv producția de mobilier, venituri din comercializarea de mărfuri, constând tot în piese de mobilier și venituri din cedarea de active.

Urmare a verificării efectuate pentru perioada 01.04.2007 – 31.03.2011, a fost stabilit suplimentar impozit pe profit în cuantum de .X. lei, pentru care au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

De asemenea, urmare a verificării efectuate a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de către societatea verificată cu suma de .X. lei.

Potrivit prevederilor art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, majorările au fost calculate până la data de 11.04.2011, data deschiderii procedurii generale a insolvenței pentru SC .X. SA, iar, potrivit prevederilor art. 120<sup>1</sup> din același act normativ, penalitățile de întârziere au fost calculate prin aplicarea cotei de 15% asupra impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată.

Față de concluziile finale ale verificării, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

1) În luna noiembrie 2007, SC .X. SA a emis către SC .X. SRL .X. factura nr..X./01.11.2007 în sumă totală de – .X. lei, la care se adaugă TVA în sumă de - .X. reprezentând mobilier divers.

Factura menționată nu are semnătura de primire, nu are înscris mijloc de transport și nu are anexat avizul de însoțire a mărfii din care să rezulte că mobilierul s-a întors în gestiunea SC .X. SA. Societatea a înregistrat în evidența contabilă doar diminuarea veniturilor, fără a înregistra și intrarea în gestiune a

produselor returnate, produse care nu se regăsesc ca fiind în plus față de stocul scriptic nici la inventarul efectuat la data de 31.12.2007.

Având în vedere cele menționate, echipa de inspecție fiscală a majorat veniturile înregistrate de societate în trimestrul IV 2007 cu suma de .X. lei, întrucât societatea nu poate dovedi faptul că produsele livrate au fost returnate către SC .X. SA și faptul că aceste produse au intrat în gestiunea societății verificate.

2) Urmare a verificării a rezultat că societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ce operațiuni economice au stat la baza unor înregistrări contabile, efectul fiscal rezultat fiind majorarea cheltuielilor unității și respectiv diminuarea profitului impozabil cu suma de .X. lei, aferent trimestrului IV 2007.

3) În perioada aprilie- decembrie 2007, SC .X. SA a înregistrat cheltuieli cu dobânzile în suma de X lei, însă, deoarece societatea nu a prezentat documente justificative pe baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuielile, potrivit prevederilor art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuieli cu dobânzile în sumă de .X. lei.

4) În luna februarie 2008, SC .X. SA a emis către SC .X. SRL .X. factura fiscală nr. .X./21.02.2008 în sumă totală de – .X. lei din care TVA în sumă de – .X. lei, reprezentând stornarea facturii nr. .X./31.01.2008 emise către aceeași societate, în valoare de .X. lei, cu care s-au livrat produse constând în mobilier. Factura emisă în luna februarie 2008 reprezintă retur de produse, iar SC .X. SA avea obligația de a înregistra intrarea în gestiune a produselor returnate în sumă de .X. lei.

Având în vedere că societatea a înregistrat în evidența contabilă doar diminuarea veniturilor și că aceste mărfuri nu au fost identificate ca fiind în plus față de stocul scriptic la inventarierea efectuată la 31.12.2008, echipa de inspecție fiscală a majorat veniturile înregistrate de societate în trimestrul I 2008 cu suma de .X. lei.

5) Urmare a verificărilor efectuate, s-a constatat că SC .X. SA a omis înregistrarea în contabilitate a facturii nr..X./05.06.2008, în sumă totală de .X. lei emisă către X, reprezentând c/v mobilier, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au majorat veniturile înregistrate de societate în anul 2008 cu suma de .X. lei, potrivit prevederilor art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

6) Echipa de inspecție fiscală a considerat nedeductibile cheltuieli în sumă de X lei, înregistrate în contabilitate în baza facturii nr. .X..04.2008 emise de SC X SRL, reprezentând baloane înscrispionate, întrucât SC .X. SA nu poate dovedi faptul că acestea au fost utilizate în folosul obținerii de venituri impozabile, potrivit prevederilor art. 21, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

7) Societatea nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ce operațiuni economice au stat la baza unor înregistrări contabile efectuate în luna iunie 2008, efectul fiscal rezultat fiind majorarea rulajului debitor al contului 121 și respectiv diminuarea profitului contabil cu suma de .X. lei. Față de această situație, organele de inspecție fiscală, conform prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au procedat la majorarea profitului contabil aferent trimestrului II 2008, prin determinarea de cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .X. lei.

8) În luna decembrie 2008 în evidența contabilă a SC .X. SA au fost înregistrate cheltuieli cu serviciile prestate de terți în sumă de .X. lei, în baza a doua facturi emise de SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL .X.. Având în vedere că societatea verificată nu a prezentat contracte încheiate cu aceste societăți și nici devize de lucrări sau alte documente din care să rezulte natura serviciilor prestate și faptul că acestea au fost prestate în folosul obținerii de venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de .X. lei, potrivit prevederilor art. 21, alin.(1) și respectiv prevederilor art. 21, alin.(4), lit. m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

9) În luna ianuarie 2009, SC .X. SA a emis către SC .X. SRL .X. factura fiscală nr. .X./29.01.2009 în sumă totală de – .X. lei la care se adauga TVA în sumă de – .X. lei, reprezentând „ 280 bucăți pal diferite dimensiuni”. Factura menționată nu are semnătură de primire, nu are mijlocul de transport și nu are anexat aviz de însoțire a mărfii din care să rezulte că bunurile s-au întors în gestiunea SC .X. SA.

Având în vedere că societatea a înregistrat în evidența contabilă doar diminuarea veniturilor și că aceste mărfuri nu au fost identificate ca fiind în plus față de stocul scriptic la inventarierea efectuată la 31.12.2009, echipa de inspecție fiscală a majorat veniturile înregistrate de societate în trimestrul I 2009 cu suma de .X. lei, conform art. 19, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

10) În luna martie 2009, SC .X. SA a înregistrat cheltuieli cu serviciile executate de terți în sumă de .X. lei, în baza a 10 facturi, emise de SC .X. SRL .X., cu o valoare de .X. lei, fiecare. Societatea verificată nu a prezentat contract de execuție de lucrări încheiat cu SC .X. SRL .X., iar facturile fiscale menționate nu au anexate situații de lucrări sau alt document din care să rezulte ce lucrări au fost efectuate și că acestea au fost aferente activității desfășurate de SC .X. SA.

Având în vedere cele menționate, conform prevederilor art. 21, alin.(4), lit. f) și m) din Legea nr.571/2003, nu au fost considerate deductibile la calculul profitului impozabil aferent trimestrului I 2009, cheltuieli în sumă de .X. lei.

11) În luna mai 2009, SC .X. SA a emis către SC .X.SRL un număr de trei facturi de stornare, reprezentând obiecte de mobilier, facturi care nu au semnătură de primire, nu au înscris mijloc de transport și nu au anexate avize de însoțire a mărfii din care să rezulte că bunurile s-au întors în gestiunea SC .X. SA.

Având în vedere că societatea a înregistrat în evidența contabilă doar diminuarea veniturilor și că aceste mărfuri nu au fost identificate ca fiind în plus față de stocul scriptic la inventarierea efectuată la 31.12.2009, echipa de inspecție fiscală a majorat veniturile înregistrate de societate în trimestrul II 2009 cu suma de .X. lei, conform art. 19, alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

12) Urmare a analizei înregistrărilor contabile efectuate de SC .X. SA s-a constatat că la pozițiile X și X din registrul jurnal aferent lunii decembrie 2009 au fost evidențiate înregistrări contabile ce au condus la înregistrarea de cheltuieli cu amortizarea în sumă totală de X lei, fără însă ca societatea să prezinte un mod de calcul al acestora, fapt pentru care, în conformitate cu prevederile art. 21, alin.(4), lit. f) din Codul fiscal, aceste cheltuieli cu amortizarea nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent trimestrului IV 2009.

13) SC .X. SA a înregistrat în anul 2009 în evidența contabilă cheltuieli cu dobânzile în sumă de X lei, însă societatea nu a prezentat documentele justificative pe baza cărora au fost înregistrate aceste cheltuieli, deși ele au fost solicitate de organele de inspecție fiscală. Fața de această situație au fost considerate nedeductibile la calculul profitului impozabil cheltuielile cu dobânzile în sumă de X lei.

**14) Referitor la tranzacțiile comerciale desfășurate în anul 2009 cu semifabricate mobilier.**

SC .X. SRL .X. a emis către SC .X. SA factura nr. .X./30.06.2009, în valoare totală de .X. lei (.X. lei + .X. lei) , reprezentând c/val semifabricate mobilier.

Factura menționată are anexate un număr de 5 avize de însoțire a mărfii, cu o valoare de .X. lei fiecare, avize ce au înscris ca delegat pe dl. .X. .X., angajat al SC .X. SA, iar ca mijloc de transport auto B-X-GAJ. Conform situației mijloacelor fixe puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală a rezultat că mijlocul de transport menționat nu se află în patrimoniul societății verificate.

Se precizează că în cursul verificării efectuate de Garda Financiară Secția .X. la SC .X. SA, finalizată prin Procesul verbal nr. .X./07.09.2010, s-a procedat la solicitarea de explicații scrise dlui .X. .X. care a precizat că în perioada în care au avut loc achizițiile de semifabricate, nu s-a deplasat la societatea din .X. și că semnăturile aflate pe avizele de însoțire a mărfii nu îi aparțin.

În vederea verificării realității tranzacțiilor desfășurate între SC .X. SRL .X., în calitate de furnizor și SC .X. SA, în calitate de client, reprezentanții DGFP .X. au procedat la solicitarea de verificări încrucișate, din răspunsurile primite de la DGFP .X., Garda Financiară Secția .X. și respectiv Garda Financiară Secția .X., rezultând următoarele:

Urmare a verificării efectuate de către reprezentanții DGFP .X. la SC .X. SRL .X., înscrise în procesul verbal nr..X./24.06,2011, a rezultat că, în baza contractului de vânzare-cumpărare nr..X..05.2009, această societate a emis



către SC .X. SA factura nr..X./30.06.2009, în valoare de .X. lei, c/val semifabricate mobilier. Din evidența contabilă a SC .X. SRL .X. a reieșit faptul că aceste bunuri au fost achiziționate de la SC .X. SRL .X., în baza facturii nr. .X./30.06.2009, în valoare totală de .X. lei.

Urmare a verificărilor efectuate la SC .X. SRL .X., s-a constatat că pentru această societate a fost deschisă procedura simplificată a falimentului, în acest sens Tribunalul .X. emitând sentința civilă nr..X./06.04.2011. De asemenea, se menționează că administratorul judiciar desemnat nu deține evidența contabilă a SC .X. SRL .X..

Conform Procesului verbal nr. .X./10.06.2011 întocmit de reprezentanți ai Gărzii Financiare Secția .X. la SC .X. SRL .X., rezultă că întreaga cantitate de marfă livrată către SC .X. SRL .X. a fost achiziționată de la două societăți comerciale cu domiciliul fiscal în județul .X., respectiv de la SC .X. SRL și SC .X. SRL.

Conform verificărilor efectuate de către reprezentanții Gărzii Financiare Secția .X. la SC .X. SRL și SC .X. SRL. a rezultat că aceste două societăți nu au desfășurat relații comerciale cu SC .X. SRL .X.. Mai mult, SC .X. SRL .X. a fost înregistrată ca plătitor de TVA începând cu data de 01.08.2009, iar SC .X. SRL .X. declară că a efectuat achiziții cu TVA de la această societate în luna iunie 2009.

**Având în vedere cele de mai sus, rezultă că nu se demonstrează realitatea tranzacțiilor cu semifabricate pentru producția de mobilier, operațiunile desfășurate între societățile de mai sus, fiind operațiuni fictive așa cum sunt definite la art. 2, lit. f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.**

Din analiza înregistrărilor contabile aferente tranzacțiilor cu semifabricate mobilier și mobilier obținute din acesta, înregistrări evidențiate în registrele jurnal aferente perioadei iunie 2009- august 2009, au rezultat următoarele:

- valoarea semifabricatelor înregistrate în evidența contabilă a fost în sumă totală de .X. lei, fiind înregistrate în evidența contabilă în baza unor documente emise de SC .X. SRL și SC .X. SRL;

- la finele lunii august 2009 societatea nu mai avea în stoc semifabricate mobilier, consumul acestora fiind evidențiat atât prin nota contabilă 603=301 : X lei, cât și prin nota contabilă 711=341 : X lei;

- producția obținută urmare a consumului de semifabricate a fost în sumă totală de X lei, înregistrată cu nota contabilă 345=711;

- veniturile obținute urmare livrării de mobilier obținut din semifabricate au fost în sumă totală de X lei, din care X lei livrări către SC .X. SRL și X lei livrări către SC .X. SRL;

- cheltuielile aferente livrărilor de mobilier menționate mai sus au fost în sumă totală de X lei, din care cheltuieli evidențiate în contul 601 în sumă de X lei și X lei sold debitor al contului 711 ce se înregistrează în data descărcării din gestiune a bunurilor livrate către SC .X. SRL .X..

Având în vedere cele prezentate, plecând de la factura nr. .X./30.06.2009, c/val semifabricate mobilier emisă de SC .X. SRL .X., factură care nu are calitatea de document justificativ, fiind emisă urmare desfășurării de operațiuni fictive, societatea verificată a reflectat în evidența contabilă atât venituri în sumă de X lei, cât și cheltuieli în sumă de X lei, sume pe care organele de inspecție fiscală nu le iau în considerare la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit datorat de SC .X. SA.

**15) Referitor la tranzacțiile comerciale cu utilaje desfășurate în anul 2009:**

SC .X. SRL .X. a emis către SC .X. SA factura nr..X./20.08.2009, în valoare totală de .X. lei, reprezentând contravaloare instalații ( brichetare, exhaustare, uscare). Factura menționată are înscris la rubrica date privind expediția „X .X.” fără alte date de identificare și mijloc de transport auto, fără a se preciza numărul de înmatriculare al acestora.

Societatea verificată a prezentat contractul de vânzare-cumpărare nr..X./15.07.2009 încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de vânzător, dar nu a pus la dispoziție cărți tehnice din care să rezulte caracteristicile tehnice ale utilajelor livrate către SC .X. SA și nici procese verbale de punere în funcțiune din care să rezulte că acestea erau funcționale și puteau fi aferente desfășurării unor operațiuni economice.

De asemenea, SC .X. SRL .X. a emis către SC .X. SA și factura nr..X./21.09.2009, în valoare totală de .X. lei, contravaloare amenajare stație brichetare. Factura menționată are înscris la rubrica date privind expediția „ X” fără alte date de identificare. Societatea verificată a prezentat contractul de prestări servicii nr..X./28.07.2009 încheiat cu SC .X. SRL, în calitate de prestator, dar nu a prezentat situații de lucrări sau alte documente din care să rezulte ce lucrări au fost efectuate.

În vederea verificării realității tranzacțiilor comerciale, s-a procedat la efectuarea de verificări la SC .X. SRL .X.. Din procesul verbal nr. .X./04.10.2010 încheiat de Garda Financiară Secția .X. a rezultat că SC .X. SRL nu funcționează la sediul social declarat, iar administratorul societății nu a putut fi contactat, astfel că nu s-a putut intra în posesia documentelor financiar-contabile ale societății.

Din analiza declarațiilor fiscale depuse la DGFP .X., rezultă că în perioada 2009-2010 societatea a desfășurat tranzacții comerciale cu un volum foarte mare, dar nu a înregistrat obligații de plată la bugetul de stat, înregistrând doar TVA de recuperat și impozit minim.

De asemenea, din analiza efectuată asupra declarațiilor informative privind livrările /prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul României, cod 394 și a bilanțurilor contabile aferente anilor 2008 și 2009 depuse de către SC .X. SRL .X. la DGFP .X., au mai rezultat următoarele:

- conform bilanțului aferent anului 2008, depus de SC .X. SRL la DGFP .X. sub nr. .X./19.05.2009, în anul 2008 societatea nu avea în patrimoniu imobilizări corporale (construcții, instalații tehnice, utilaje, etc), avea un număr de doi salariați , iar la 31.12.2008 înregistra stocuri cu o valoare de 407.199 lei;

- conform bilanțului aferent anului 2009, depus de către SC .X. SRL la DGFP .X. sub nr. .X./02.06.2010, în anul 2009 societatea nu avea în patrimoniu imobilizări corporale (construcții, instalații tehnice, mașini, utilaje, etc), avea un salariat, iar la 31.12.2009 înregistra stocuri cu o valoare de .X. lei.

Astfel, rezultă că instalațiile livrate către SC .X. SA în luna august 2009, în valoare de .X. lei (fără TVA) nu se aflau în stoc la 31.12.2008, rezultând că achiziția lor a fost efectuată de SC .X. SRL în cursul anului 2009.

De asemenea, prestările de servicii în sumă de .X. lei (fără TVA) facturate în luna septembrie 2009 către SC .X. SA nu puteau fi efectuate de SC .X. SRL, această societate neavând în patrimoniu mobilizări corporale (construcții, instalații tehnice, mașini, utilaje, etc) sau nici salariați (număr mediu salariați an 2009:1).

În declarațiile informative cod 394 aferente semestrelor I și II 2009 societatea verificată declară achiziții de la SC .X. SA, SC .X. SRL, SC .X. X SRL .X. și SC X SRL .X..

Având în vedere că SC .X. SA a livrat către SC .X. SRL mobilier și că SC .X. SRL a livrat către SC .X. SRL mărfuri și nu prestări servicii ( potrivit celor înscrise în actele de control încheiate la SC .X. SRL), rezultă că SC .X. X SRL .X. și SC .X. SRL .X. ar fi furnizorii de bunuri și servicii ce au fost ulterior refacturate către SC .X. SA.

Referitor la SC .X. COMERT SRL .X., urmare a verificării efectuate de către reprezentanți ai DGFP .X. la această societate a rezultat că societatea se află din data de 16.04.2010 în procedură de faliment, iar prin plângerea penală înaintată de către reprezentanți ai DGFP .X. către Direcția Națională Anticorupție au fost sesizate desfășurarea de operațiuni fictive între SC .X. X SRL și SC .X. SRL.

De asemenea, urmare a verificării efectuate la SC .X. SRL .X. s-a constatat că această societate are ca furnizor de servicii SC .X. SRL, împuternicitul acestei societăți declarând că de fapt lucrările de construcții montaj nu au fost executate.

**Având în vedere cele prezentate rezultă că nu se demonstrează realitatea tranzacțiilor cu utilaje, operațiunile desfășurate de societățile de mai sus fiind operațiuni fictive așa cum sunt definite la art. 2, lit.f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.**

În concluzie, documentele emise de SC .X. X SRL .X. și SC .X. SRL .X., către SC .X. SRL și implicit cele emise de către acesta către SC .X. SA (factura nr. .X./20.08.2009 și factura nr. .X./21.09.2009) nu au calitatea de document justificativ.

SC .X. SRL .X. a emis către SC .X. SA un număr de trei facturi în sumă totală de .X. lei reprezentând contravaloare lucrări conform contracte. Societatea a prezentat organelor de inspecție fiscală contractul de vânzare-cumpărare nr..X..10.2009 ce are ca obiect efectuarea de lucrări de amenajare și modernizare pentru linie tehnologică brichetare rumeguș, linie tehnologică uscare rumeguș și lucrări pentru sistemul de exhaustare, prețul contractului fiind „ maxim .X. lei ( inclusiv TVA)”.

Conform Procesului verbal nr. .X./24.05.2011 încheiat de către reprezentanții DGFP .X. la SC .X. SRL, a rezultat faptul că lucrările facturate către SC .X. SA au fost realizate în subantrepriză de către SC .X. SRL .X..

Astfel, între SC .X. SRL .X. și SC .X. SRL a fost încheiat contractul nr. .X./10.10.2009, ce are ca obiect „lucrări de amenajări terenuri, construcții, decopertări, stabilite conform devizelor”. În baza contractului SC .X. SRL a emis către SC .X. SRL factura nr. .X./02.11.2009, în valoare totală de .X. lei la care au fost atașate trei devize de lucrări reprezentând lucrări de construcții și amenajare și modernizare linii tehnologice.

Referitor la SC .X. SRL, această societate nu are în patrimoniu immobilizări corporale ( construcții, instalații tehnologice, mașini , utilaje,etc) și nici salariați, iar furnizorii săi, înscriși în declarația informativă 394, nu au fost furnizori de servicii, astfel că serviciile facturate către SC .X. SRL, nu puteau fi efectuate de SC .X. SRL.

**Având în vedere cele menționate, rezultă că nu se demonstrează realitatea tranzacțiilor înscrise în documentele emise de SC .X. SRL .X., operațiunile desfășurate fiind operațiuni fictive așa cum sunt ele definite la art. 2, lit. f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, astfel că facturile emise de această societate nu au calitatea de document justificativ.**

SC .X. X SRL .X. a emis către SC .X. SA factura nr. .X./30.11.2009, în valoare totală de .X. lei, reprezentând contravaloare lucrări conform contract nr. X/10.11.2009, contract ce are ca obiect efectuarea de lucrări de modernizare, amenajare și îmbunătățire a performanțelor tehnologice la utilaje și spații de producție conform situațiilor de lucrări care vor fi anexate la facturi, prețul lucrărilor fiind de maxim .X. lei, fără TVA.

Factura nu are anexată situație de lucrări și , de asemenea, se remarcă perioada foarte scurtă între data încheierii contractului (14.11.2009) și data facturării (30.11.2009) în comparație cu valoarea facturată (.X. lei).

Contravaloarea facturii menționate a fost înregistrată de către societatea verificată în contul 23110 „imobilizări corporale în curs – linii tehnologice”, iar taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă de către unitatea verificată.

În vederea verificării realității tranzacției de mai sus, s-a procedat la efectuarea unei verificări la SC .X. .X. SRL .X., din care au rezultat următoarele:

- societatea nu funcționează la sediul social declarat și nu au putut fi contactați reprezentanții acestei societăți, astfel încât nu s-a putut intra în posesia evidenței contabile;

- conform contractului de antrepriză nr. X/18.11.2009 regăsit la dosarul fiscal al contribuabilului, rezultă că SC .X. SRL .X., în calitate de antreprenor, se obligă să execute pentru SC .X. .X. SRL .X., în calitate de beneficiar, lucrări de construcții la obiectivul „complex comercial parc logistic industrial, situat în municipiul .X., str. X nr. X” ;

- conform datelor din declarațiile 394 aferente perioadei iunie 2009-decembrie 2010, principalul furnizor al societății a fost SC .X. SRL .X., între clienții societății regăsindu-se și SC .X. SA .X., valoarea totală a livrărilor fiind de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, la baza facturilor fiscale emise de SC .X. .X. SRL, stau tot documente emise de SC .X. SRL .X., societate care, potrivit datelor înscrise în bilanțurile anuale și raportările semestriale, nu deține logistica necesară pentru execuția de lucrări de construcții ( nu are mijloace fixe și personal angajat) și nu are furnizori de prestări servicii.

Având în vedere cele menționate, rezultă că nu se demonstrează realitatea tranzacțiilor înscrise în documentul emis de SC .X. .X. SRL .X., operațiunile desfășurate fiind operațiuni fictive, așa cum sunt ele definite de art. 2, lit.f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, iar factura nr. .X./30.11.2009 nu are calitatea de document justificativ prin care să se facă dovada operațiunii și intrării bunurilor în gestiunea societății. De asemenea, prin acest circuit de facturare s-a înregistrat achiziția unor lucrări în fapt inexistente, încălcându-se în acest sens prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

SC .X. SRL, județ .X., a emis către SC .X. SA .X. factura nr. .X./02.12.2009 în valoare totală de .X. lei ( .X.+X. lei), contravaloare lucrări conform contract nr. .X./27.11.2009, ce are ca obiect execuția de lucrări de amenajări, construcții și modernizări la spațiile de producție și utilaje, dar nu a prezentat o situație de lucrări sau alt document semnat atât de către executant cât și de beneficiar, din care să rezulte ce lucrări au fost efectuate. Contravaloarea facturii menționate a fost înregistrată de către societate în contul 23110 „imobilizări corporale în curs - linii tehnologice” iar taxa pe valoarea adăugată a fost dedusă de către unitatea verificată.

În vederea verificării tranzacției menționate, s-a procedat la efectuarea de verificări la SC .X. SRL și respectiv la furnizorul acestuia SC .X. SRL .X., constatându-se următoarele:

- În luna decembrie 2009, SC .X. SRL a înregistrat în evidența contabilă o factură în valoare totală de .X. lei, emisă de către SC .X. SRL, reprezentând contravaloare construcții montaj conform contract. Lucrările menționate au fost refacturate în aceeași lună către SC .X. SA .X. (.X. lei).

- În evidența contabilă a SC .X. SRL a fost înregistrată o factură în valoare totală de .X. lei emisă de către SC .X. .X. SRL .X., contravaloare prestări servicii. În aceeași lună lucrările menționate au fost refacturate către SC .X. SRL care, la rândul ei, le-a refacturat către SC .X. SA.

- Conform procesului verbal nr. .X./17.08.2010 încheiat de reprezentanții AFP Sector x .X. la SC .X. .X. SRL, rezultă că la baza facturii de prestări servicii emisă către SC .X. SRL stă contractul de antrepriză nr. X/02.12.2009 ce are ca obiect execuția de lucrări de construcții la obiectivul „ complex comercial plus parc logistic industrial situate în municipiul .X., str. X nr. X, în suprafață totală estimată de X mp”.

De asemenea, din nota explicativă anexată la procesul verbal menționat, dată de către împuternicitul societății, rezultă că lucrările de construcții montaj facturate de către SC .X. .X. SRL către SC .X. SRL nu au fost efectuate, factura emisă urmând a fi stornată.

Având în vedere cele menționate, rezultă că lucrările de construcții montaj facturate între SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SA nu au fost executate, documentele emise între aceste societăți neavând calitatea de document justificativ.

**Astfel, rezultă că nu se demonstrează realitatea tranzacțiilor înscrise în documentul emis de SC .X. SRL, către SC .X. SA. operațiunile desfășurate fiind operațiuni fictive așa cum sunt ele definite de art. 2, lit f) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, factura nr. .X./02.12.2009 neavând calitatea de document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii și intrării bunurilor în gestiunea societății verificate.**

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că în baza facturilor emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. .X. SRL și SC .X. SRL, facturi ce nu au calitatea de document justificativ, fiind emise urmare a desfășurării de operațiuni fictive, societatea verificată a reflectat în evidența contabilă atât venituri în sumă de X lei, cât și cheltuieli în sumă de X lei, sume care nu au fost luate în considerare la calculul profitului impozabil și al impozitului pe profit datorat de SC .X. SA în anul 2009.

Astfel, conform prevederilor art. 19, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, urmare a prezentei verificări au fost diminuate veniturile înregistrate de către SC .X. SA în anul 2009 cu suma de X lei și au fost determinate cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, sume aferente tranzacțiilor comerciale cu utilaje.

Având în vedere cele menționate, rezultă că pentru anul 2009, față de profitul impozabil în sumă de X lei, stabilit de societate, organele de inspecție fiscală au determinat pierdere fiscală de recuperat în sumă de X lei.

16) Urmare a verificării efectuate de către inspectorii fiscali pentru anul 2010 au fost diminuate veniturile înregistrate de societate cu suma de X lei și au fost determinate cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, având în vedere următoarele:

- Referitor la producția obținută și înregistrată în anul 2010, s-a constatat, conform rapoartelor de producție prezentate, semnate de șef secție X și de director tehnic X, că în anul 2010 SC .X. SA a obținut produse în valoare de X lei. În evidența contabilă a societății, respectiv în debitul contului 345 „Produse finite” au fost înregistrate produse în sumă totală de X lei. Rezultă astfel că în anul 2010 societatea a obținut produse în sumă de X lei, care nu au fost înregistrate în evidența contabilă, deși la inventarul efectuat la sfârșitul exercițiului 2010 nu au fost determinate produse finite plus la inventar.

Având în vedere cele menționate, potrivit prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile înregistrate de societate în anul 2010 cu suma de X lei.

- În perioada mai 2010- decembrie 2010 SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă, în contul 6811, cheltuieli în sumă de 210.181 lei, reprezentând amortizarea amenajărilor de teren. Urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că pentru cheltuielile înregistrate societatea nu a prezentat un mod de calcul, deși acesta a fost solicitat și prin adresa transmisă societății și înregistrată la DGFP .X. sub nr. X/31.08.2011.

Ca urmare, potrivit prevederilor art. 21, alin. (4), lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aceste cheltuieli cu amortizarea în sumă de X lei nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil aferent trimestrului II 2010.

- În luna decembrie 2010 în evidența contabilă a societății au fost înregistrate cheltuieli cu mărfurile în sumă de X lei, conform notei contabile nr. 1/ decembrie 2010. Urmare a verificărilor efectuate, s-a constatat că în această lună au fost livrate mărfuri în valoare de X lei, conform facturii emise către Primăria Municipiului .X.. De asemenea, s-a constatat că în luna septembrie 2010 societatea a înregistrat venituri din vânzarea mărfurilor în sumă de X lei, fără a înregistra descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute.

Ca urmare, cheltuielile cu mărfurile care se justifică a fi înregistrate de societate în anul 2010 sunt în sumă de X lei, iar pentru cheltuielile cu mărfurile în sumă de X lei, societatea nu poate justifica înregistrarea acestora în scopul realizării de venituri impozabile.

Astfel, potrivit prevederilor art. 21, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, echipa de inspecție a considerat nedeductibile cheltuieli cu marfa în sumă de X lei, înregistrate fără a avea la bază un document justificativ.

- În anul 2010 SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu dobânzile în sumă de X lei, pentru care nu au prezentate documente justificative,

deși acestea au fost solicitate de echipa de inspecție, fapt pentru care au fost considerate nedeductibile aceste cheltuieli.

- **Referitor la tranzacțiile comerciale desfășurate în anul 2010 cu semifabricate mobilier**, organele de inspecție fiscală au reținut că:

SC .X. .X. SRL a emis către SC .X. SA factura nr. X/16.03.2010, în valoare totală de X lei reprezentând contravaloare semifabricate mobilier birou, factura menționată neavând înscris mijlocul de transport cu care s-a efectuat expediția bunurilor și nici nu are anexate avize de însoțire a mărfii.

Conform procesului verbal nr. X-09.06.2011 încheiat cu ocazia verificării efectuate la SC .X. .X. SRL s-a constatat că această societate nu funcționează la sediul social declarat și nu au putut fi contactați reprezentanții acesteia, astfel că nu s-a putut intra în posesia evidenței contabile.

Potrivit datelor din declarațiile 394 aferente perioadei iunie 2009-decembrie 2010, principalul furnizor al societății a fost SC .X. SRL .X., între clienții societății regăsindu-se și SC .X. SA .X., valoarea totală a livrărilor fiind de X lei.

Se poate concluziona că la baza facturilor fiscale emise de către SC .X. .X. SRL stau tot documente emise de SC .X. SRL .X., iar, așa cum s-a demonstrat, operațiunile desfășurate între SC .X. SRL și SC .X. .X. SRL sunt operațiuni fictive, așa cum sunt definite de Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Având în vedere cele menționate rezultă că achiziția de semifabricate mobilier efectuate de la SC .X. .X. SRL este o operațiune fictivă, factura nr. X/16.03.2010 neavând calitatea de document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz.

De asemenea, SC .X. SA a emis către SC X SRL factura nr. X/31.03.2010 în valoare totală de X lei, reprezentând contravaloare mobilier divers birou, factură care nu are înscris mijlocul de transport cu care s-a efectuat expediția bunurilor și nu are anexate avize de însoțire a mărfii.

În aceeași lună, în raportul de producție întocmit de SC .X. SA, la poziția X, sunt înscrise produsele „mobilier birou plăci semifabricate”, cantitatea fiind de X bucăți, iar valoarea totală de X lei, acestea fiind produsele livrate către SC X SRL, cu factura mai sus menționată.

Urmare a analizei fișei limită de consum aferente lunii martie 2010 a rezultat că pentru producția lunii respective au fost înregistrate doar consumuri de materii prime în sumă totală de .X. lei, ce au fost corect înregistrate în evidența contabilă și nu consumuri de semifabricate în sumă de X lei, societatea neputând justifica astfel producția de „mobilier birou plăci semifabricate” în valoare de .X. lei.

Astfel, rezultă că SC .X. SA nu poate justifica producția de semifabricate livrate către SC X SRL, fapt pentru care, potrivit prevederilor art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au fost diminuate veniturile înregistrate de societate în anul 2010 cu suma de .X. lei.



**- Referitor la tranzacțiile comerciale cu utilaje desfășurate în anul 2010:**

SC .X. SA a înregistrat în luna iunie 2010 cheltuieli cu activele cedate în sumă de .X. lei și venituri din cedarea de active în sumă de .X. lei, sume aferente relației comerciale cu SC .X. SRL. Bunurile înscrise în factura emisă către SC .X. SRL (2 bucăți instalații brichetare rumeguș) au fost înregistrate în evidența contabilă în baza facturilor nr. .X./20.08.2009 și nr. .X./21.09.2009 emise de SC .X. SRL. Se constată că în baza facturilor menționate emise de SC .X. SRL, facturi care, așa cum s-a arătat, nu au calitatea de document justificativ, ele fiind emise urmare a desfășurării de operațiuni fictive, în luna iunie 2010 în evidența contabilă au fost înregistrate atât cheltuieli cu activele cedate în sumă de .X. lei, cât și venituri din cedarea de active în sumă de .X. lei.

Urmare a verificării a rezultat că suma de .X. lei ( echipamente tehnologice) reprezintă de fapt o parte din suma facturată de SC .X. SRL cu factura nr. .X./21.09.2009 ( valoare totală fără TVA .X. lei), contravaloare „amenajare stație brichetare”. Suma a fost înregistrată la data facturării (septembrie 2009) în contul 231, iar în luna noiembrie 2009 recepționată și transferată în contul 2131, în condițiile în care, așa cum s-a demonstrat, aceste lucrări nu au fost executate și factura emisă de SC .X. SRL nu are calitatea de document justificativ.

În luna iulie 2010 SC .X. SRL emite către SC .X. SA factura nr. .X./21.07.2010 în valoare de – .X. lei, reprezentând stornare parțială factura nr. .X./21.09.2009.

Se constată că la data emiterii de către SC .X. SRL a facturii de stornare societatea a procedat eronat la înregistrarea acestei sume în rulajul debitor al contului 2131 „echipamente tehnologice”, în condițiile în care în luna iunie 2010, prin nota contabilă 231= 2131 această sumă a fost transferată în contul 231 „imobilizări corporale în curs linii tehnologice”.

Având în vedere cele menționate, rezultă că prin înregistrările contabile de mai sus societatea verificată a diminuat eronat soldul contului 2131 „echipamente tehnologice” cu suma de .X. lei.

În luna iunie 2010 SC .X. SRL .X. a emis către SC .X. SA factura nr. .X./03.06.2010, în valoare de -.X. lei, storno factura nr. .X./30.11.2009. Factura stornată a fost înregistrată inițial în contul 231, iar în luna decembrie 2009 a fost recepționată și transferată în contul 2131, în condițiile în care aceste lucrări nu au fost executate și factura emisă de SC .X. SRL nu are calitatea de document justificativ.

În luna iunie 2010 SC .X. SRL .X. a emis către SC .X. SA factura nr. X/03.06.2010, în valoare totală de -.X.,20 lei, stornare factura nr..X./02.12.2009. Factura stornată a fost înregistrată inițial în contul 231, ulterior fiind recepționată și transferată în contul 2131, în condițiile în care aceste lucrări nu au fost executate și factura emisă de SC .X. SRL nu are calitatea de document justificativ.

Urmare a inspecției fiscale parțiale efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

1) SC .X. SA a înregistrat în evidența contabilă o serie de operațiuni care, în urma verificărilor încrucișate efectuate de reprezentanții Gărzii Financiare și de reprezentanții DGFP din diverse județe, s-a constatat că sunt operațiuni fictive. Societățile care au facturat aceste operațiuni sunt :

SC .X. SRL .X., SC .X. SRL .X., SC .X. .X. SRL .X., SC X SRL .X., SC XSRL .X., SC X SRL .X. și SC .X. SRL .X..

Prin acest circuit de facturare s-au înregistrat achiziții de bunuri și servicii în fapt inexistente și s-a dedus în mod nejustificat TVA, încălcându-se în acest sens prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

De asemenea, echipa de inspecție fiscală a mai constatat faptul că SC .X. SA nu a achitat și nu a încasat sumele aferente tranzacțiilor desfășurate cu societățile de mai sus, în contabilitate fiind înregistrate cedare de creanțe și operațiuni de compensare, fără însă ca acestea să fie efectuate prin intermediul Institutului de Management și Informatică.

2) În evidența contabilă a SC .X. SA au fost efectuate înregistrări contabile care nu au la bază documente justificative și care au condus la majorarea nejustificată a soldului conturilor 2131.0.0 „echipamente tehnologice” și respectiv 2311.0 „imobilizări corporale în curs”.

3) SC .X. SA a emis o serie de facturi de stornare, dar în evidența contabilă s-a înregistrat doar diminuarea veniturilor, fără a fi înregistrată și intrarea în gestiune a acestor mărfuri.

4) SC .X. SA nu a înregistrat în evidența contabilă totalul producției înscrise în rapoartele de producție întocmite lunar.

5) În evidența contabilă au fost înregistrate cheltuieli ce nu au la bază un document justificativ, reprezentând de fapt rezultatul unor note contabile care încalcă prevederile Ordinului nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, act normativ în vigoare la data efectuării înregistrării.

6) Societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu dobânzile, dar nu au fost prezentate extrase de cont sau alte documente pe baza cărora acestea au fost înregistrate, deși acestea au fost solicitate și prin adresă scrisă.

7) În evidența contabilă au fost înregistrate cheltuieli ce nu au fost aferente obținerii de venituri impozabile.

8) Societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea, dar nu a prezentat un mod de calcul, deși acesta a fost solicitat și prin adresă scrisă.

Urmare celor prezentate au fost calculate suplimentar următoarele obligații de plată, în contul impozitului pe profit :

\* baza : .X. lei ;

\* majorări : .X. lei ;

\* penalități : .X. lei.

De asemenea, a fost diminuată pierderea fiscală înregistrată de societate cu sumă de .X. lei.

**Aspectele cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-GL .X./27.09.2011 și în Procesul verbal nr. .X./27.09.2011, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-GL 791-27.09.2011, au făcut obiectul sesizării penale ce a fost transmisă de DGFP .X. sub nr. .X./26.10.2011 la Direcția Generală Anticorupție- Serviciul Teritorial .X..**

Infrațiunile vizate de sesizarea penală transmisă organelor de cercetare penală sunt :

- Infrațiunea prevăzută de art. 9, alin.(1) lit.b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, referitor la omisiunea evidențierii în acte contabile a operațiunilor efectuate, respectiv a veniturilor realizate;

- Infrațiunea prevăzută la art. 9, alin.(1) lit.c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, referitor la evidențierea în acte contabile a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;

Infrațiunea de fals intelectual prevăzută la art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, referitor la efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț.

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

#### **1. Aspecte procedurale:**

Referitor la excepția ridicată de societatea contestatoare, potrivit căreia pentru aceeași perioadă și aceeași speță societatea a mai fost verificată o dată, întocmindu-se Procesul verbal nr. .X./14.02.2011, emis de D.G.F.P .X. – Activitatea de inspecție fiscală și Decizia de impunere privind obligații suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .X./22.02.2011, prin care, în concluzia finală, se impută S.C. .X. S.A. suma de .X. lei reprezentând TVA, dobânzi de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, din documentele aflate la dosarul cauzei se rețin următoarele:

În conformitate cu prevederile art. 105 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare, în vigoare la data efectuării inspecției fiscale:

**„Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului .X.olidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora”.**

De asemenea, art. 96 din același act normativ stipulează:

„1) Formele de inspecție fiscală sunt:

a) *inspecția fiscală generală, care reprezintă activitatea de verificare a tuturor obligațiilor fiscale ale unui contribuabil, pentru o perioadă de timp determinată;*

b) *inspecția fiscală parțială, care reprezintă activitatea de verificare a uneia sau mai multor obligații fiscale, pentru o perioadă de timp determinată.*

(2) *Inspecția fiscală se poate extinde asupra tuturor raporturilor relevante pentru impozitare, dacă acestea prezintă interes pentru aplicarea legii fiscale”.*

iar art. art. 98 alin. (1) și alin. (2) din actul normativ invocat prevede:

**„(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

**(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1)”.**

Din coroborarea prevederilor legale invocate și din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că la data efectuării inspecției fiscale la SC .X. SA, această societate devenise mare contribuabil, potrivit Anexei 2 din Lista marilor contribuabili care vor fi administrați de către Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili începând cu data de 1 ianuarie 2011, din OPANAF nr. 2730/2010 privind organizarea activității de administrare a marilor contribuabili, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au solicitat Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili delegarea competenței de efectuare a inspecției fiscale parțiale, prin adresa nr. X/04.05.2011, Direcția Generală Coordonare Inspecție Fiscală din cadrul A.N.A.F. comunicându-i avizul privind delegarea de competență, conform prevederilor O.P.A.N.A.F. nr. 2311/2007 privind condițiile de delegare a competenței de efectuare a inspecției fiscale altui organ de inspecție fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, având în vedere că inspecția fiscală are ca obiect verificarea impozitului pe profit, forma inspecției fiscale este inspecție fiscală

parțială, și nu se ridică problema unei reverificări, întrucât prin Decizia de impunere nr. F-GL .X./22.02.2011 privind obligații suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală obiectul inspecției fiscale a fost soluționarea decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sumă negativă cu opțiune de rambursare nr. X.X./27.07.2009.

Referitor la extinderea inspecției fiscale, se reține că întrucât SC .X. SA face parte din categoria marilor contribuabili, **perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior.** Astfel, întrucât perioada supusă verificării la ultima inspecție fiscală având ca obiect impozitul pe profit a fost trim. IV 2003 – trim. I 2007, prezenta inspecție fiscală a început cu 01.04.2007.

În concluzie, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., legal au procedat corect la efectuarea inspecției fiscale parțiale, întocmirea *Raportului de inspecție fiscală* nr.F-GL .X./27.09.2011 și emiterea *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală* nr. F-GL .X./27.09.2011, motiv pentru care argumentul societății referitor la faptul că Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., pentru aceeași perioadă și același obiect a mai efectuat o verificare, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei drept pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

2. În ceea ce privește Procesului verbal nr. .X./27.09.2011 încheiat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X., se reține că acesta a fost întocmit de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora în cazul în care organele de inspecție fiscală sesizează organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de legea penală, au obligația de a întocmi proces verbal în acest sens. Astfel, acest act nu constituie titlu de creanță și nu creează vreun raport obligațional între bugetul statului și contribuabil.

**2. Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .X. lei și accesoriile aferente în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr. F-GL .X./27.09.2011 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-GL .X./27.09.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare**

**stabilite de inspecția fiscală fac obiectul sesizării penale nr. .X./26.10.2011 înaintate Direcției Naționale Anticorupție – Serviciul Teritorial .X. , pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.1, lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**

**În fapt**, urmare inspecției fiscale parțiale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr.F-GL .X./27.09.2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-GL .X./27.09.2011.

Având în vedere documentele verificate, organele de inspecție fiscală au majorat veniturile înregistrate de societate cu suma totală de X lei, au fost determinate cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, au fost diminuate veniturile înregistrate de societate cu suma totală de X lei și au fost determinate cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, sume aferente desfășurări de operațiuni fictive (așa cum sunt definite la art. 2, lit.f. din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale) cu semifabricate mobilier și mobilier și au fost diminuate veniturile înregistrate de societate cu suma totală de X lei și au fost determinate cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, sume rezultate urmare a desfășurării unor tranzacții fictive( așa cum sunt ele definite la art. 2, lit f. Din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale) cu bunuri și servicii pe următorul circuit : SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. .X. SRL, SC .X. SRL, SC X SRL, SC X SRL, SC .X. SRL și SC .X. SA.

În conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (4) lit. f) și lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, pentru care în temeiul art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Ulterior, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală a înaintat la Direcția Generală Anticorupție-Serviciul Teritorial .X., sesizarea penală nr. X/26.10.2011, precum și Procesul verbal nr. .X./27.09.2011, prin care se solicită începerea cercetărilor în vederea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin.1, lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 43 din

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Procesul verbal nr. .X./27.09.2011 și Raportul de inspecție fiscală nr.F-GL .X./27.09.2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-GL .X./27.09.2011, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Aceasta interdependență constă în faptul că în urma verificărilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță se ridică problema realității unor operațiuni ce privesc omisiuni la evidențierea unor operațiuni efectuate sau evidențiere de cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea de operațiuni fictive, respectiv efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor sau a rezultatelor financiare.

Mai mult, din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că **SC .X. SA** a înregistrat operațiuni fără scop economic în baza circuitului: .X. – .X. - .X. .X. - .X. - X - X - .X. care au determinat atât TVA dedusă fictiv cât și TVA colectată fictiv, fapt prezentat atât în Sesizarea penală nr..X./26.10.2011 întocmită în baza Procesului verbal nr..X./27.09.2011, cât și în Raportul de inspecție fiscală nr.F-GL.X./27.09.2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au înaintat Direcției Generale Anticorupție - Serviciul Teritorial .X., sesizarea penală nr. X/26.10.2011, precum și Procesul verbal nr. .X./27.09.2011, prin care se solicită începerea cercetărilor în vederea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor

prevăzute de art. 9 alin.1, lit.b) și c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, respectiv art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema realității prestațiilor efectuate, respectiv lipsa documentelor justificative privind intrarea materiei prime și a rapoartelor de producție care să justifice realizarea produsului finit în circuitul tranzacțiilor, efectuarea unor operațiuni cu utilaje și lucrări de construcții și montaj fără documente legale sau realitatea înregistrării unor cheltuieli în evidență contabilă în lipsa unor documente justificative.

Se reține că potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor 2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr.449/26.10.2004 s-a pronunțat în sensul că „*întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin.2 din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii*”, menționând în cuprinsul aceleiași Decizii faptul că pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.

Prin Decizia nr.72/28.05.1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22(1) din Codul de Procedură Penală, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia*”.

De asemenea, prin Decizia nr.449/26.10.2004, Curtea Constituțională a constatat că „*pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ*”.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept „*penalul ține în loc civilul*”, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din Ordonanța Guvernului



nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora : *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...)”*

De asemenea, pct.10.1 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de X lei reprezentând impozit pe profit și accesorii aferente**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. 3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

***“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”***

4. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011, ***cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației privind pct. 1 „măsura de diminuare a pierderii fiscale” din dispoziție, în condițiile în care aceasta nu este motivată, iar pentru pct. 2, 3 și 4 din dispoziția contestată nu are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere în condițiile în care dispoziția privind măsurile nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală precum și accesorii ale acestora și nici la măsura de diminuare a pierderii fiscale, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță fiscală.***

**În fapt**, prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011, organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea

fiscală pentru trim. III 2010 cu suma de X lei și pentru trim. IV 2010 cu suma de X lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au dispus contestatarei:

- să înregistreze în evidența contabilă descărcarea din gestiune a marfurilor în sumă de X lei reprezentând mărfuri deteriorate din cauza inundațiilor;
- să evidențieze în bilanța de verificare echipamentele tehnologice aflate în gestiune, la valoarea de .X. lei;
- să înregistreze scăderea din evidența contabilă a sumei de X lei.

Deși prin contestația formulată, S.C. .X. SA contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011, singurul argument adus în susținere este că *„la punctul 3 se precizează că societatea va evidenția în bilanța de verificare, respectiv în contul 2131.0 echipamentele tehnologice aflate în gestiune, în valoare de .X. lei față de valoarea de .X. lei pe motiv că nu au fost tranzacții reale”*.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d) din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede :

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

[...]

c) **motivele de fapt si de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiază;** [...]"

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care stipulează: *“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”*.

Se reține că deși S.C. .X. SA contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011, singurul argument adus în susținere este că *„la punctul 3 se precizează că societatea va evidenția în bilanța de verificare, respectiv în contul 2131.0 echipamentele tehnologice aflate în gestiune, în valoare de .X. lei față de valoarea de .X. lei pe motiv că nu au fost tranzacții reale”*.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit

probatio”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească”.

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 contestatorului.**

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

Se reține că societatea contestatoare nu a adus niciun argument în susținerea propriei cauze privind contestarea măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011, singurul argument adus fiind în susținerea măsurii a 3-a din dispoziția contestată, a cărei soluționare nu intră în competența materială a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr.3250/18 iunie 2010, în considerentele căreia se precizează : „Potrivit art.207(1) Cod procedură fiscală contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal sub sancțiunea decăderii, iar potrivit art.206 (1), contestația se formulează în scris și ea va cuprinde, între altele, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. Din interpretarea logică și sistematică a celor două articole, rezultă că motivarea contestației trebuie făcută, sub sancțiunea decăderii, în termenul de 30 de zile în care se poate și formula contestația fiscală, **iar nedepunerea motivelor în acest termen va avea drept consecință juridică respingerea contestației ca nemotivată.**”

În baza celor reținute și având în vedere că S.C. X SA nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele fiscale, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit b) din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*Contestația poate fi respinsă ca nemotivată în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării*”, contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru capătul de cerere

privind măsura de diminuare a pierderii fiscale, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Dispoziția de măsuri mai sus precizată, în conformitate cu prevederile pct. 2.5 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: „*Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.*”

Totodată, potrivit art. 205 alin.(1), alin.(3) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“(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.**

[...]

**(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.**

**(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului .X.olidat. ”**

iar potrivit art.206 alin.(2) din același act normativ:

**“Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”**

De asemenea, potrivit art.209 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

**„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, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:**

[...]

**c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau**

**mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”**

Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, la pct. 1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede:

**“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 .X.olidat al statului.”**

Intrucât măsurile 2, 3 și 4 stabilite în sarcina **SC .X. SA** prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011 nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatarii și nici măsură de diminuare a pierderii fiscale, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță și nici nu reprezintă un act administrativ fiscal asimilat deciziei de impunere, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ contestat, Direcția generală de soluționare a contestațiilor neavând competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, potrivit art.209 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

**“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente”**

coroborat cu pct. 5.3. din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală potrivit căror:

**„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.”**

Prin urmare, pentru acest capăt de cerere, contestația va fi transmisă spre competență soluționare Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X. în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 214 alin. (1) lit. a) și alin. (3), art. 216 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 10.6 și pct. 11.1 lit. b) din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se :

## **DECIDE**

**1. Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SA împotriva Deciziei de impunere nr. F-GL .X./27.09.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:**

- - impozit pe profit în sumă de .X. lei;
- accesorii aferente în sumă de X lei.

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie înaintat organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pe latura penală.

**2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate SC .X. SA împotriva măsurii nr. X din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011.**

**3. Constatarea necompetenței materiale a Direcției generale de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de S.C. .X. SA împotriva măsurilor nr. X, X și XX din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./27.09.2011 și transmiterea acesteia, spre competență soluționare, Direcției generale a finanțelor publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri contestate.**

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

**DIRECTOR GENERAL**

**X**