



**Ministerul Finanțelor Publice**



**Agencia Națională de Administrare Fiscală  
Direcția Generală a Finanțelor Publice a  
județului Suceava  
Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA NR. 123**

din 17.12.2012

privind soluționarea contestației formulate de

**S.C. .... S.R.L.,**

din mun. Suceava, str. ...., județul Suceava, CUI RO .....,  
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava  
sub nr. .... din .....

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală prin adresa nr. ...., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. ...., cu privire la contestația formulată de **S.C. .... S.R.L.**, din str. ...., județul Suceava.

**S.C. .... S.R.L.** formulează contestație parțială împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., cu privire la suma de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei – TVA;
- ..... lei – accesorii aferente TVA.

În raport de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, respectiv **01.10.2012**, potrivit semnăturii și ștampilei societății de adresa de înaintare nr. .... de înaintare a actelor atacate, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art. 207 alin. 1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la DGFP Suceava sub nr. .... și la AIF Suceava sub nr. ...., așa cum rezultă din ștampila Serviciului Registraturii DGFP și AIF Suceava aplicate pe originalul contestației, aflate la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. .... S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., privind suma de ..... lei, reprezentând TVA și accesorii aferente acesteia.**

Prin contestația formulată, petenta solicită admiterea contestației și anularea parțială a deciziei de impunere.

Referitor la factura nr. ...., emisă către SC ..... SRL, cu o bază impozabilă de ..... și respectiv TVA aferentă de ....., reprezentând servicii de consultanță, petenta susține că aceasta a fost calculată greșit de organul de control.

În acest sens, contestatoarea anexează certificatul constatator emis de ORC nr. ...., din care rezultă că activitatea de consultanță face parte din codurile CAEN secundare „7112-Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea” și Procesul verbal de recepție servicii de consultanță tehnică, încheiat între părți la data de 23.12.2011.

De asemenea, susține că în situațiile financiare anuale nu se cere codul CAEN principal din actul constitutiv și se solicită codul CAEN al activității preponderente.

Societatea solicită anularea de la plata sumei de ..... reprezentând TVA și a sumei de ..... reprezentând accesorii aferente TVA.

Referitor la lipsa în gestiune pentru stocul de materiale 302 „Materiale auxiliare”, societatea aduce ca argumente faptul că lipsa în gestiune în sumă de ..... și TVA aferentă în sumă de ..... are următoarea componență:

- ..... și TVA aferentă în sumă de ..... reprezintă o lipsă în gestiune pe care și-o asumă și consideră că suma reprezintă TVA de plată suplimentar;
- ..... lei și TVA aferentă în sumă de ..... lei reprezintă bunuri care se regăseau în momentul efectuării inventarului pe 3 șantiere: Piatra Neamț la beneficiarul PF .....; București la beneficiarul .....; Gura Humorului la beneficiarul PF ..... Pentru aceste situații societatea precizează că anexează în copie contractele de prestări servicii, situațiile de lucrări parțiale și avizele de expediție din care rezultă că bunurile au ieșit din gestiunea unității;
- ..... lei și TVA aferentă în sumă de ..... lei, reprezintă materiale necesare lucrărilor de instalații care au fost date în consum fizic, dar scriptic nu au fost operate în programul de contabilitate. Pentru această situație, societatea anexează în copie avizele de expediție, facturile și situațiile de lucrări semnate de beneficiar, în care se observă că aceste bunuri au fost puse în operă.

Astfel, societatea consideră că datorează doar TVA în sumă de ..... aferentă lipsei în gestiune conform inventarului efectuat la data de 14.08.2012 și solicită anularea obligațiilor de plată a sumei de ..... lei.

Referitor la stabilirea de către organele fiscale a unor diferențe între jurnalele de vânzări, cele de cumpărări și decontul de TVA, petenta motivează că dreptul de deducere se face prin decont și nu prin jurnalele de cumpărări înregistrate și nedeclarate în decont, societatea precizează că va face această corecție în decontul lunii octombrie 2012 la rubrica de regularizări.

În concluzie, petenta susține că formulează contestație cu privire la suma de ..... lei, din care TVA suplimentară în sumă de ..... lei și accesorii aferente în sumă de ..... lei, astfel:

- TVA în sumă de ..... și accesorii aferente în sumă de ... lei;
- TVA în sumă de ..... lei și accesorii aferente în sumă de .....

Societatea solicită admiterea contestației și desființarea deciziei de impunere cu privire la sumele atacate.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de ..... lei și accesorii în sumă de ..... lei.**

În urma verificării efectuate, s-a constatat că societatea a înregistrat factura nr. 0..... în sumă de ..... și TVA aferentă în sumă de ....., reprezentând contravaloare servicii de consultanță, emisă de către societatea afiliată SC ..... SRL.

Organele fiscale fac precizarea că, potrivit contractului nr. ...., SC ..... SRL se obliga să execute servicii de consultanță pentru proiectarea, montajul și punerea în funcțiune a centralelor ..... furnizate către societate, iar petenta nu a făcut dovada realității prestării acestui serviciu, nu a prezentat documente din care să rezulte în ce a constat această consultanță pentru proiectarea, montajul și punerea în funcțiune a centralelor ..... (deviz, situații de lucrări-timp de lucru efectiv, etc.).

De asemenea, organele fiscale menționează că SC ..... SRL nu este autorizată la Registrul Comerțului în vederea desfășurării unei astfel de activități.

În consecință, organele fiscale au respins la deducere **TVA în sumă de .....**, aferentă unei baze impozabile în sumă de .....

În urma verificărilor efectuate, organele fiscale au constatat că, în vederea stabilirii realității faptice a stocurilor evidențiate în contabilitatea agentului economic, echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la depozitul societății, situat în loc. ...., jud. Suceava, întocmind în acest sens „Fișa investigațiilor pe teren”. În urma verificărilor s-a constatat faptul că, la data inspecției fiscale, între stocul faptic de materiale auxiliare (în sumă de ..... ) și stocul scriptic (cont 302.1) în sumă de ....., există o diferență în minus în sumă de .....

Se face precizarea că, potrivit notei explicative dată de administratorul societății, o parte a bunurilor identificate ca fiind lipsă în gestiune la data controlului, ar fi fost puse în operă în lucrări, iar din declarația de inventar dată anterior inventarierii, rezultă că gestionarul societății susține că nu are documente de primire-eliberare care nu au fost operate la zi sau nu au fost predate la contabilitate.

Organele fiscale consideră că au fost încălcate prevederile art. 128 alin. 4 lit. d din Codul fiscal, modificat, și au stabilit suplimentar **TVA în sumă de .....** lei (..... \* 24%) aferentă unei baze impozabile în sumă de ....., din care societatea contestă TVA de ..... și accesorii aferente în sumă de .....

**Urmare a celor constatate mai sus a rezultat TVA stabilită suplimentar în sumă de ..... lei, din care petenta contestă suma de ..... lei (.....+.....) aferentă unei baze impozabile în sumă de ..... lei, din care petenta contestă suma de ..... lei (.....+.....).**

Pentru suma de ..... lei TVA (..... + ..... lei) s-au calculat accesorii aferente în sumă de ..... lei (..... lei+.....).

**III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:**

**1. Referitor la suma de ....., reprezentând TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ....., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ....., cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava se poate pronunța dacă societatea are dreptul la deducerea TVA aferentă unor servicii de consultanță, neadmisă la deducere pe motiv că aceasta nu face dovada efectuării lucrărilor, iar petenta anexează la contestația formulată procesul verbal de recepție a serviciilor.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, s-a constatat că societatea a înregistrat factura nr. 0..... în sumă de ..... și TVA aferentă în sumă de ....., reprezentând contravaloare servicii de consultanță, emisă de către societatea afiliată SC ..... SRL.

Organele fiscale fac precizarea că, potrivit contractului nr. ...., SC ..... SRL se obliga să execute servicii de consultanță pentru proiectarea, montajul și punerea în funcțiune a centralelor ..... furnizate către S.C. .... S.R.L..

De asemenea, precizează că societatea verificată nu a făcut dovada realității prestării acestui serviciu, nu a prezentat documente din care să rezulte în ce a constat această consultanță pentru proiectarea, montajul și punerea în funcțiune a centralelor ..... (deviz, situații de lucrări-timp de lucru efectiv etc.).

Totodată, organele fiscale menționează că SC ..... SRL nu este autorizată la Registrul Comerțului în vederea desfășurării unei astfel de activități.

În consecință, organele fiscale au respins la deducere **TVA în sumă de .....**, aferentă unei baze impozabile în sumă de .....

Petenta susține că TVA în sumă de ..... a fost stabilită greșit de organul de control și anexează în acest sens procesul verbal de recepție a serviciilor de consultanță tehnică din data de 23.12.2011, anexa la acest proces verbal, Procesul verbal de recepție servicii de consultanță tehnică, încheiat între părți la data de 23.12.2011 și certificatul constatator emis de ORC nr. ...., din care rezultă că activitatea de consultanță face parte din domeniile de activitate ce le desfășoară SC ..... SRL, respectiv codul CAEN secundar „7112-Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea”.

De asemenea, susține că în situațiile financiare anuale nu se cere codul CAEN principal din actul constitutiv și se solicită codul CAEN al activității preponderente.

Societatea solicită anularea de la plata sumei de ....., reprezentând TVA, și a sumei de ....., reprezentând accesorii aferente TVA.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 145 și art. 129** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează:

**ART. 145**

**“Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

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

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

**a) operațiuni taxabile;**

**[...]”.**

**ART. 129**

**“Prestarea de servicii**

**(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128”.**

Din aceste prevederi legale se reține că prestarea de servicii este orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri.

De asemenea, se stipulează că o persoană impozabilă are dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor, respectiv prestațiilor de servicii, dar cu condiția ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

- Conform prevederilor **art. 6** din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată,

**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”.

Din acest text de lege rezultă că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunii în contabilitate.

De asemenea, se reține că persoanele care au întocmit, vizat, aprobat și înregistrat în contabilitate aceste documente sunt răspunzătoare.

- Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile, în **anexa 1**, stipulează că:

## “ANEXA 1

### NORME METODOLOGICE

#### de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile

##### A. Norme generale

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

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

[...]

- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;

[...]

- 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”.

Din aceste prevederi legale rezultă că operațiunile economico-financiare se consemnează în momentul efectuării lor, în documente justificative, iar acestea trebuie să cuprindă în mod obligatoriu o serie de elemente, date cantitative și valorice, alte elemente.

Aceste documente au rolul de documente justificative numai în situația în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, în caz

contrar, acele documente nu sunt documente justificative și nu pot fi înregistrate în contabilitate.

Se reține astfel că operațiunile reflectate în acele documente trebuie să fie reale, să fi avut loc, pentru ca un contribuabil să aibă dreptul la deducere.

Analizând aceste prevederi legale se reține că, că la baza oricărei operațiuni care a fost efectuată trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care va sta la baza înregistrării operațiunii în contabilitate. Acestea trebuie să cuprindă în mod obligatoriu o serie de elemente, date cantitative și valorice, alte elemente, având rolul de documente justificative numai în situația în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, în caz contrar, acele documente nu sunt documente justificative și nu pot fi înregistrate în contabilitate.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că societatea a înregistrat factura nr. 0..... în sumă de ..... și TVA aferentă în sumă de ....., reprezentând contravaloare servicii de consultanță, emisă de către societatea afiliată SC ..... SRL.

Organele fiscale fac precizarea că, la verificarea efectuată, s-a prezentat contractul nr. ...., prin care SC ..... SRL se obliga să execute către **S.C. .... S.R.L.** servicii de consultanță pentru proiectarea, montajul și punerea în funcțiune a centralelor ..... furnizate acesteia, dar contribuabilul nu a făcut dovada realității prestării acestui serviciu, nu a prezentat documente din care să rezulte în ce a constat această consultanță pentru proiectarea, montajul și punerea în funcțiune a centralelor ..... (deviz, situații de lucrări-timp de lucru efectiv etc.) și SC ..... SRL nu este autorizată la Registrul Comerțului în vederea desfășurării unei astfel de activități.

Societatea anexează la contestația formulată certificatul constatator nr. ...., deci eliberat după data închierii inspecției fiscale, din care rezultă că SC ..... SRL este autorizată să desfășoare activități conform codului CAEN 7112-Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea.

Întrucât acest certificat este emis la o dată ulterioară emiterii facturii nr. .... și actului de control, nu ne putem pronunța dacă la data emiterii facturii SC ..... SRL era autorizată să desfășoare activitate de inginerie și consultanță tehnică.

De asemenea, societatea anexează un proces verbal de recepție servicii consultanță tehnică încheiat în data de 23.12.2011, semnat și ștampilat de cele două societăți, din care rezultă că SC ..... SRL a prestat următoarele servicii: **proiect tehnic** amenajare centrală termică **și asistență tehnică** – montaj și punere în funcțiune centrală termică.

Societatea atașează și o anexă la procesul verbal mai sus menționat cuprinzând intervalul orar în care s-au desfășurat serviciile de consultanță și semnăturile de confirmare de primire a lucrărilor din partea beneficiarului.

Facem precizarea că această anexă cuprinde doar semnăturile din partea **S.C. .... S.R.L.**, deci ale beneficiarului, precum și ștampila acestuia, fără a fi semnate și ștampilate și de către persoanele care au prestat acele servicii, angajate la SC ..... SRL.

Prin urmare, nu ne putem pronunța asupra legalității acestui document, fiind semnat doar de către beneficiar.

Facem precizarea că cele două societăți, respectiv **S.C. .... S.R.L.** și SC ..... SRL, sunt afiliate prin intermediul persoanelor ..... și ....., care au calitatea de asociați și administratori la SC ..... SRL, iar la **S.C. .... S.R.L.** ..... este și asociat și administrator, iar ..... este doar asociat.

Mai mult decât atât, administratorul ....., prin nota explicativă dată în timpul controlului declară că serviciul de consultanță prestat la **S.C. .... S.R.L.** s-a făcut în baza contractului încheiat între cele două firme și în baza școlarizării făcute de către ..... (asociat la ambele societăți) la firma ..... din Italia.

Cu toate că prin nota explicativă menționată se face precizarea că serviciul de consultanță s-a făcut de către ..... ce a fost școlarizat în Italia, prin actul de control nu se face nici o referire la acest aspect.

Analizând documentele depuse de contestatoare, nu rezultă cu claritate dacă acele servicii au fost efectuate în realitate, societățile fiind afiliate prin intermediul asociaților. Petenta anexează procesul verbal de recepție semnat și ștampilat de ambele societăți, dar în anexa la acesta, cuprinzând orele de consultanță prestate, se regăsesc doar semnăturile beneficiarului. Cel care ar fi prestat efectiv lucrările, respectiv SC ..... SRL, nu a semnat pentru conformitate.

- În ceea ce privește dreptul contestatoarei de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile **art. 213 alin. (4)** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

#### **ART. 213**

##### **„Soluționarea contestației**

[...]

**(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora**”.



- În legătură cu aplicarea acestui articol, **punctul 182.1** din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

**“Norme metodologice:**

**182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală\*), contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală”.**

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că societatea poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație, organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că, pe de o parte, organele fiscale au constatat că societatea nu a putut justifica cu documente realitatea serviciilor de consultanță, cu atât mai mult cu cât cele două societăți sunt afiliate, iar pe de altă parte, petenta depune la contestația formulată procesul verbal de recepție a serviciilor, DGFP Suceava nu se poate pronunța cu privire la deductibilitatea TVA aferentă acestora, **se va desființa decizia de impunere cu privire la TVA în sumă de ....., urmând ca organele fiscale, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea TVA în sumă de ..... și să emită un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.**

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216 alin. (3)** și alin. **3<sup>^</sup>1** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

**(3<sup>^</sup>1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”**

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară**

reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.

- și prevederile **pct. 11.6** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează:

**„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

**2. Referitor la suma de ..... lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., cauza supusă soluționării este dacă DGFP Suceava se poate pronunța dacă societatea are obligația de a colecta TVA în sumă de ..... lei pentru stocurile de materiale consumabile în sumă de ..... lei, considerate de organele fiscale ca fiind lipsă în gestiune, în condițiile în care organele fiscale au constatat că bunurile nu se regăsesc în gestiunea societății, iar petenta susține că acestea se regăsesc pe șantiere sau sunt puse în operă, depunând în acest sens contracte, devize de lucrări, avize prin care susține că fac dovada afirmațiilor sale.**

**În fapt**, prin actul administrativ atacat, organele de inspecție fiscală precizează că, în vederea stabilirii realității faptice a stocurilor evidențiate în contabilitatea agentului economic, echipa de inspecție fiscală s-a deplasat la depozitul societății, situat în loc. ...., jud. Suceava, întocmind în acest sens „Fișa investigațiilor pe teren”.

De asemenea, precizează că, în urma verificărilor s-a constatat faptul că, la data inspecției fiscale, între stocul factual de materiale consumabile în sumă de ..... și stocul scriptic (cont 302.1) în sumă de ....., există o diferență în minus în sumă de .....

Din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că organele de inspecție fiscală au considerat că această diferență, de ....., reprezintă lipsă în gestiune la data 31.05.2012 și au stabilit suplimentar TVA în sumă de ..... lei (..... \* 24%).

Din suma de ..... lei, TVA stabilită suplimentar, **societatea contestă suma de ..... lei, TVA aferentă unei baze impozabile în sumă de ..... lei**, motivând următoarele:

- **pentru TVA în sumă de ..... lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de ..... lei, contestatoarea susține că reprezintă bunuri care se regăseau în momentul efectuării inventarului pe 3 șantiere: Piatra Neamț la beneficiarul PF .....; București la beneficiarul

- .....; Gura Humorului la beneficiarul PF ..... Societatea precizează că anexează în copie contractele de prestări servicii, situațiile de lucrări parțiale și avizele de expediție din care rezultă că bunurile au ieșit din gestiunea unității;
- **pentru TVA în sumă de ..... lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de ..... lei, contestatoarea susține că reprezintă materiale necesare lucrărilor de instalații care au fost date în consum fizic, dar scriptic nu au fost operate în programul de contabilitate. Societatea anexează în copie avizele de expediție, facturile și situațiile de lucrări semnate de beneficiar, cu care susține că face dovada că aceste bunuri au fost puse în operă.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

- **Art. 128 alin. 4 lit. d și alin. 8 lit. a-c** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează:

#### **ART. 128**

##### **“Livrarea de bunuri**

**(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.**

[...]

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

[...]

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

Din aceste prevederi legale se reține că, din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepțiile prevăzute expres de lege.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, la data inspecției fiscale, organele fiscale au constatat că, între stocul faptic de materiale auxiliare (în sumă de ..... ) și stocul scriptic (cont 302.1” Materiale consumabile”) în sumă de ....., există o diferență în minus în sumă de ....., din care societatea formulează contestație cu privire la lipsa în gestiune în sumă de ..... lei.

Din nota explicativă dată de administratorul ..... în timpul controlului, acesta precizează că o parte a bunurilor identificate ca fiind lipsă în gestiune la data controlului, sunt puse în operă în lucrări.

**În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de ..... lei, prin contestația formulată societatea susține că o parte a bunurilor lipsă se regăsea în momentul efectuării inventarului din data de

15.08.2012 pe 3 șantiere: în Piatra Neamț la beneficiarul PF ....., în București la beneficiarul ..... și în Gura Humorului la beneficiarul PF .....

Pentru bunurile constatate lipsă în gestiune, în sumă de ..... lei, pe care petenta susține că existau pe cele trei șantiere, anexează la contestația formulată următoarele:

- pentru beneficiarul ....., societatea anexează copii după contractul de prestări servicii nr. .... (prin care executantul **S.C. .... S.R.L.** se obligă să execute beneficiarului ..... instalații de încălzire și amenajare centrală termică în valoare estimativă de ..... EUR inclusiv TVA), deviz de lucrări, nesemnat și neștampilat, aviz de însoțire a mărfii nr. ....;
- pentru beneficiarul ....., societatea anexează copii după contractul de prestări servicii nr. .... (prin care executantul **S.C. .... S.R.L.** se obligă să execute beneficiarului ..... instalații de încălzire, sanitare și amenajare centrală termică în valoare estimativă de ..... fără TVA), deviz de lucrări, nesemnat și neștampilat, avize de însoțire a mărfii nr. ...., nr. .... și nr. ....;
- pentru beneficiarul PF ....., societatea anexează copii după contractul de prestări servicii nr. .... (prin care executantul **S.C. .... S.R.L.** se obligă să execute beneficiarului PF ..... instalații de încălzire și sanitare în valoare estimativă de ..... fără TVA), deviz de lucrări, nesemnat și neștampilat, aviz de însoțire a mărfii nr. ....și nr. ....

Din documentele depuse de contestatoare, rezultă că acestea au fost emise înainte de data de 31.05.2012, dată la care s-a constat că există lipsa în gestiune a materialelor în sumă de .....

Analizând aceste documente, nu ne putem pronunța dacă organele de inspecție fiscală au analizat și au ținut cont de acestea la stabilirea lipsei în gestiune a bunurilor respective.

Din actul de control rezultă că stocul scriptic (cont 302.1) la data inspecției este în sumă de ....., iar din lista de inventar din data de 15.08.2012 pentru materialele evidențiate în contul 302.01 „Materiale consumabile” la **S.C. .... S.R.L.**, rezultă că stocul scriptic este de .....

Se constată neconcordanțe între suma menționată de organele de control în decizia de impunere contestată și suma din lista de inventariere a bunurilor.

Organele de control, precizează că, la data inventarierii, gestionarul menționează că o parte a bunurilor identificate ca fiind lipsă în gestiune la data controlului ar fi fost puse în operă în lucrări, dar din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă dacă bunurile constatate lipsă în gestiune au intrat în gestiune acestuia sau au fost transportate direct la beneficiari și puse în operă pentru lucrările efectuate.

Spre exemplu, pentru beneficiarul PF ....., societatea anexează o recapitulație, semnată de executant și de beneficiar, cuprinzând cheltuielile în sumă de ..... și TVA în sumă de ....., efectuate pentru obiectivul 80,

obiectul 01, categoria 01, de executantul 04. La această recapitulație, societatea a anexat și un deviz analitic cuprinzând cheltuielile materiale efectuate, deviz care nu este semnat sau ștampilat. Aceste documente nu prezintă o dată a emiterii, o referire la o factură, pentru a se putea verifica dacă afirmațiile sale sunt corecte.

De asemenea, pentru acest beneficiar, petenta a anexat copii după avizele de însoțire a mărfii nr. .... și nr. ...., acesta din urmă neavând completat anul emiterii. Avizele au fost completate la rubrica „furnizor” cu **SC. .... S.R.L.**, iar la rubrica „cumpărător” cu „..... – Gura Humorului - .....”.

Din documentele existente la dosarul contestației nu rezultă dacă organele fiscale ar fi verificat la fața locului, respectiv la Gura Humorului la beneficiarul PF ..... și la celelalte două locații, dacă bunurile pe care le-au considerat lipsă în gestiune se regăseau la acei beneficiari.

- Referitor la inventarierea lucrărilor și serviciilor în curs de execuție sau neterminate, la **pct. 26** din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, se stipulează că:

**“24. Inventarierea se efectuează, de asemenea, pentru lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.**

[...]

**26. La entitățile care au activitate de construcții-montaj, pe baza constatării la fața locului, se includ în liste de inventariere distincte, pe categorii de lucrări și părți de elemente de construcții la care n-a fost executat întregul volum de lucrări prevăzute în devize, respectiv lucrări executate ( terminate), dar nerecepționate de către beneficiar, denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, potrivit valorii din documentația existentă (devize), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii”.**

Din aceste prevederi legale rezultă că inventarierea se efectuează și pentru lucrările și serviciile în curs de execuție sau neterminate.

Astfel, în cazul entităților care au activitate de construcții-montaj, inventarierea presupune efectuarea unei constatări la fața locului cu privire la stadiul lucrărilor și valoarea acestora conform stadiului în care se află și ținând cont de valoarea rezultată din devize și alte documente auxiliare.

Din documentele existente la dosar nu rezultă dacă s-ar fi efectuat vreun inventar al lucrărilor în curs de execuție pe cele trei șantiere unde susține petenta că ar fi avut lucrări la momentul inventarierii.

**În ceea ce privește TVA în sumă de ..... lei**, aferentă unei baze impozabile în sumă de ..... lei, contestatoarea susține că reprezintă materiale necesare lucrărilor de instalații care au fost date în consum fizic, dar scriptic nu au fost operate în programul de contabilitate. Pentru această situație, societatea anexează



## **ART. 65**

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

**[...]**

**(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.**

- În ceea ce privește obiectul și atribuțiile inspecției fiscale, la **art. 94** din OG 92/2003, republicată, se stipulează că:

## **ART. 94**

**“Obiectul și funcțiile inspecției fiscale**

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

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

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

**[...]**

**(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:**

**[...]**

**c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;**

**d) solicitarea de informații de la terți;**

**e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;**

**[...]**

**g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;**

**[...]”.**

- Sunt aplicabile și prevederile **art. 7** din OG 92/2003, republicată, unde se stipulează că:

## **ART. 7**

**“Rolul activ**

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

**(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz”.**

Din aceste prevederi legale se reţine că inspecţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, a respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, precum şi constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecţiei.

De asemenea, organele de inspecţie fiscală au obligaţia de a examina toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului.

Întrucât din actul de control atacat nu rezultă modul de calcul şi documentele avute în vedere la stabilirea lipsei de inventar la data de 31.05.2012 şi având în vedere că petenta susţine că o parte din bunuri se aflau la beneficiari pentru lucrările în curs de execuţie şi întrucât aceasta depune la contestaţia formulată o serie de documente, cum ar fi facturi, devize de lucrări, contracte etc., nu ne putem pronunţa cu privire lipsa în gestiune în sumă de ..... lei, pentru care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată de ..... lei.

- În ceea ce priveşte dreptul contestatoarei de a depune probe noi în susţinerea cauzei, sunt incidente prevederile **art. 213 alin. (4)** din Ordonanţa Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

#### **ART. 213**

##### **„Soluţionarea contestaţiei**

[...]

**(4) Contestatorul, intervenienţii sau împuterniciţii acestora pot să depună probe noi în susţinerea cauzei. În această situaţie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunţe asupra acestora”.**

- În legătură cu aplicarea acestui articol, **punctul 182.1** din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanţe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

##### **“Norme metodologice:**

**182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală\*), contestatorul, intervenienţii şi/sau împuterniciţii acestora, în faţa organelor de soluţionare a contestaţiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecţie fiscală”.**



Din textele de lege mai sus prezentate se reține că societatea poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație, organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că, pe de o parte, organele fiscale au constatat că societatea are o lipsă în gestiune în sumă de ..... lei, fără a prezenta un mod de calcul sau alte elemente avute în vedere, iar pe de altă parte, petenta depune la contestația formulată o serie de documente, susținând că acele bunuri se regăseau pe alte șantiere la beneficiari sau erau puse în operă, DGFP Suceava nu se poate pronunța cu privire la lipsa în gestiune în sumă de ..... lei și la obligația societății de a colecta TVA în sumă de ..... lei, urmând a se desființa decizia de impunere cu privire la TVA în sumă de ..... lei, urmând ca organele fiscale, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea TVA în sumă de ..... lei și să emită un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

- Desființarea are la bază prevederile **art. 216 alin. (3)** și alin. **3<sup>^</sup>1** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

**„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.**

**(3<sup>^</sup>1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”**

- La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

**„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.**

- și prevederile **pct. 11.6** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, unde se stipulează:

**„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”**

De asemenea, având în vedere că pentru suma de ..... lei (..... + ..... lei), reprezentând TVA **analizată la pct. III 1 și III 2**, s-a dispus soluția de desființare a deciziei de impunere contestate și luând în considerare că societatea formulează contestație și cu privire la suma de ..... lei (.....+ .....), reprezentând accesorii aferente TVA în sumă de ..... lei (..... + ..... lei), **conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), urmează a se desființa decizia de impunere și cu privire la suma de ..... lei, reprezentând accesorii aferente TVA**, urmând ca organele fiscale, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la reanalizarea accesoriilor în sumă de ..... lei aferente TVA în sumă de ..... lei și să emită un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

### **DECIDE:**

**1. Desființarea** Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ...., înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...., înregistrat la Activitatea de inspecție fiscală sub nr. ...., cu privire la suma de ..... lei, reprezentând:

- ..... lei – TVA;
- ..... lei – accesorii aferente TVA,

urmând ca organele fiscale, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat decizia contestată, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă din actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

Verificarea va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.