



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 294 / 2012
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L. din .X.,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 907051/30.06.2011

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin adresa nr. .X.28.06.2011 cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** din .X., Str. X, nr. X, bl. X, sc. X, ap. X, județul .X. având cod de înregistrare fiscală RO X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub J27/X/2004, contestație înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. X/30.06.2011.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-NT .X./05.05.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .X.-F-NT X încheiat la data de 05.05.2011 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată
- impozit pe profit în sumă de **.X. lei**
- accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

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. Decizia de impunere nr. F-NT .X./05.05.2011 a fost comunicată societății la data de 12.05.2011

potrivit confirmării de primire nr. .X. anexată în copie la dosarul cauzei, iar contestația fost înregistrată la data de 08.06.2011 conform ștampilei aplicată de Registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând 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, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. .X. S.R.L din .X. contestă Decizia de impunere nr. F-NT .X./05.05.2011 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. – Activitatea de Inspecție Fiscală, precizând următoarele:

Pentru justificarea dreptului de deducere a TVA, potrivit art. 146 alin. (1) li. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, invocat de organele de inspecție fiscală, trebuie îndeplinite cumulativ două condiții, respectiv: mărfurile să fie livrate de către o persoană impozabilă, iar aceasta să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 din Codul fiscal.

În ceea ce privește îndeplinirea primei condiții, societatea susține că din cuprinsul raportului de inspecție fiscală rezultă faptul că furnizorii SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. – .X. SRL, SC .X. SRL sunt persoane impozabile, înregistrate la Oficiul Registrului comerțului și la Administrația Fințelor Publice, sunt plătitori de TVA.

În ceea ce privește a doua condiție, societatea susține că organele de inspecție fiscală nu au constatat deficiențe cu privire la modul de întocmire a facturilor.

Mai mult, contestatara precizează că a îndeplinit condițiile dreptului de deducere raportat și la Directiva 2006/112/CE, aplicabilă în prezent, invocând în aceste sens prevederile art. 62, art. 167, art. 178 și art. 193 din această directivă.

În consecință, SC .X. SRL susține că raportat la prevederile legale menționate în raportul de inspecție fiscală și în decizia de impunere, dar și a legislației europene relevante, a îndeplinit toate condițiile pentru a avea dreptul de deducere a TVA.

În ceea ce privește impozitul pe profit, contestatara susține că raportat la prevederile legale invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare și Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, și-a îndeplinit toate obligațiile în vederea înregistrării mărfurilor respective la categoria de cheltuieli deductibile, respectiv: există documente justificative, întocmite conform dispozițiilor legale în vigoare, documentele justificative au fost înregistrate în evidența contabilă a societății în mod cronologic și sistematic.

Mai mult, potrivit pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, SC .X. SRL susține că documentele justificative angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

Pe cale de consecință, contestatara precizează că în mod eronat organele de inspecție fiscală au ajustat baza de impozitare avută în vedere la calculul impozitului pe profit cu sumele înscrise în facturile emise de furnizorii mai sus menționați.

În ceea ce privește modul de calcul a impozitului minim, având în vedere lipsa totală de activitate începând cu luna februarie 2010, societatea precizează că a achitat în mod corect un impozit minim în sumă de .X. lei pentru primele trei trimestre.

Cu furnizorii SC .X. SRL, denumiți de organele de inspecție fiscală firme „fantomă”, societatea susține că au fost încheiate contracte legale, a efectuat plățile prin tranzacții bancare, a primit și a emis facturi conform legii, furnizorii fiind înregistrați la Oficiul Registrului Comerțului și la Direcțiile generale ale finanțelor publice.

De asemenea, SC .X. SRL susține că în calitate de comerciant, în afara registrelor publice, nu are alte instrumente de verificare a partenerilor astfel că se află în imposibilitatea de a verifica situația fiscală a acestora, susținând că a avut o conduită corectă în activitatea desfășurată.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. – F-NT .X./05.05.2011, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-NT .X./05.05.2011, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adăugată deductibilă:

Taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate, evidențiată în jurnalele pentru cumpărări, în contabilitate și în decontul de TVA aferente perioadei 01.07.2008 – 31.12.2010, este aferentă achizițiilor de oțel beton, motorină, benzină, bitum și bonuri valorice, achiziții efectuate de la diverși furnizori.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă de .X. lei. Din această sumă a fost aprobat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei. Pentru diferența în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a TVA întrucât

urmare verificărilor efectuate de Garda Financiară și a controalelor încrucișate efectuate de Activitățile de Inspecție Fiscală județene s-au constatat următoarele:

Pentru furnizorul **SC .X. SRL:**

Conform adresei nr. .X./14.10.2009 emisă de Garda Financiară - Secția .X., înregistrată la Garda Financiară – Secția .X. sub nr. .X./21.10.2009, societatea nu funcționează la sediul social declarat.

Din adresa nr. .X./28.01.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală .X. la solicitarea organelor de inspecție fiscală, a rezultat că acest furnizor nu funcționează la sediul social declarat, iar administratorii societății nu au dat curs invitațiilor transmise de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X..

De asemenea, s-a constatat că la adresa sediului SC .X. SRL funcționează SC .X. SA de la care reprezentanții SC .X. SRL au închiriat spațiul pe care l-au utilizat ca dovadă de sediu. Conform declarațiilor reprezentanților SC .X. SA, nu s-a prezentat nici o persoană pentru a prelua spațiul închiriat. Conform clauzelor contractuale, contractul de închiriere a încetat de drept, asociații utilizând contractul pentru a înființa societatea. Din verificările efectuate a rezultat faptul că ultima declarație a societății a fost depusă pentru luna decembrie 2008.

Pentru furnizorul **SC .X. SRL:**

Potrivit adresei Gărzii Financiare - Secția .X. nr. .X./25.09.2009, societatea nu funcționează la sediul social declarat, având un comportament specific firmelor de tip „fantomă”. Urmare verificărilor încrucișate efectuate, verificări solicitate de Garda Financiară - Secția .X., societatea a fost inactivată în data de 27.01.2010.

Pentru furnizorul **SC .X. – .X. SRL:**

Urmare verificărilor efectuate de Garda Financiară - Secția .X. s-a constatat că livrările efectuate de această societate către SC .X. SRL au la bază aprovizionări de la SC .X. SRL.

Urmare efectuării unui control încrucișat la SC .X. – .X. SRL, solicitat prin adresa nr. .X./04.02.2011 de către organele de inspecție fiscală, s-a constatat faptul că documentele societății au fost ridicate de către Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X..

Având în vedere faptul că Activitatea de Inspecție Fiscală .X. nu a avut la dispoziție documentele contabile și fiscale ale SC .X. – .X. SRL, precum și faptul că din răspunsul Gărzii Financiare – Secția .X. au constatat că aprovizionările acestei societăți au fost efectuate de la SC .X. SRL, organele de inspecție fiscală au constatat că proveniența mărfurilor este ilicită.

Pentru furnizorul **SC .X. SRL**:

Urmare efectuării unui control încrucișat la această societate de către Direcția generală a Finanțelor Publice .X., s-a constatat faptul că reprezentantul societății nu s-a aflat în posesia documentelor fiscale și contabile ale societății acestea fiind ridicate de către Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X..

De asemenea, s-a constatat că legalitatea aprovizionărilor cu bonuri valorice de carburant nu a putut fi dovedită de către reprezentantul societății, facturile nefiind decontate de către SC .X. SRL.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei înscrisă în facturile de achiziții efectuate de la furnizorii **SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. – .X. SRL și SC .X. SRL**.

Pentru TVA în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au calculat accesorii în sumă totală de .X. lei.

Referitor la impozitul pe profit:

Inspecția fiscală s-a efectuat în baza avizului de inspecție fiscală nr. .X./01.03.2011. Organele de inspecție fiscală au procedat la emiterea avizului de inspecție fiscală ca urmare adresei nr. .X./30.11.2010 emisă de către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. prin care s-a solicitat efectuarea unui control încrucișat la SC .X. SRL, în calitate de furnizor de bunuri pentru SC .X. SRL.

Totodată, efectuarea de controale încrucișate la SC .X. SRL au mai fost solicitate de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pentru finalizarea inspecției fiscale la SC .X. SRL și de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pentru finalizarea inspecției fiscale la SC .X. 2000 SRL.

De asemenea, au existat informații parvenite organelor de inspecție fiscală de la Garda Financiară – Secția .X., informații prelevate de către Garda Financiară ca urmare a efectuării unor verificări încrucișate de la diverse societăți din România.

Astfel în perioada verificată, s-a constatat că SC .X. SRL s-a aprovizionat cu diverse sortimente de motorine și benzine, combustibil lichid, bonuri valorice carburanți de la o serie de furnizori, pentru care s-au realizat o serie de investigații cu privire la stabilirea stării de fapt fiscale, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale de către aceștia.

Urmare controalelor încrucișate efectuate la SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. – .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. IMPEX SRL și SC .X. EXPERT SRL s-au constatat următoarele:

În ceea ce privește **SC .X. SRL**:

Urmare controlului încrucișat efectuat la această societate, pentru perioada 15.07.2009 – 30.07.2009, s-a constatat că societatea nu funcționează la sediul social declarat.

De asemenea, s-a constatat că SC .X. SRL a fost declarată de la înființare plătitoare de impozit pe profit, având datoria calculării și declarării acestui impozit trimestrial.

În perioada verificată acest furnizor a livrat către SC .X. SRL benzine, motorine și bonuri valorice carburant. Conform fișei de evidență pe plătitori aceste livrări, precum și obligațiile la bugetul general consolidat ce decurg din acestea nu au fost declarate.

Conform adresei nr. .X./14.10.2009 a Gărzii financiare – Secția .X. s-au început demersurile premergătoare întocmirii unei sesizări penale pentru SC .X. SR, pentru săvârșirea faptelor prevăzute de art. 9 lit. a și lit. b din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În ceea ce privește **SC .X. SRL:**

Conform adresei nr. .X./25.09.2009 a Gărzii Financiare – Secția .X. pentru acest furnizor a fost întocmită și înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. sesizarea penală nr. .X./PH/31.03.2009 pentru săvârșirea faptelor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Urmare verificărilor efectuate la SC .X. SRL s-a constatat că aceasta este o societate de tip „fantomă” care nu funcționează la sediul social declarat, nu a depus la organul fiscal teritorial nici o declarație, sustrăgându-se de la plata obligațiilor fiscale către bugetul de stat.

În ceea ce privește **SC .X. – .X. SRL:**

Urmare solicitării organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea unui control încrucișat la această societate, prin adresa nr. X/22.02.2011, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a comunicat faptul că SC .X. – .X. SRL a fost cuprinsă în programul de activitate pentru efectuarea unei inspecții fiscale generale, acțiunea fiind suspendată deoarece actele contabile ale societății se află la Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X. pentru cercetări penale.

Prin adresa nr. .X./04.06.2010 a Gărzii Financiare – Secția .X. transmisă Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. se precizează că livrările de combustibili efectuate de SC .X. – .X. SRL către SC .X. SRL provin de la SC .X. SRL.

În ceea ce privește **SC .X. SRL:**

Urmare întocmirii la această societate a procesului verbal nr. X/15.03.2011, s-a constatat că reprezentantul societății nu se află în posesia documentelor contabile și fiscale ale SC .X. SRL, acestea fiind ridicate de către Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X..

Totodată, urmare verificării efectuată la această societate s-a constatat că nu a putut fi dovedită de către reprezentantul societății

legalitatea aprovizionărilor cu bonuri valorice de carburant, facturile nefiind decontate de SC .X. SRL.

În ceea ce privește **SC .X. IMPEX SRL:**

Urmare solicitării organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea unui control încrucișat la această societate, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. a comunicat faptul că solicitarea a fost transmisă pentru soluționare Direcției Generale de Administrare a Marilor Contribuabili. Până la data întocmirii raportului de inspecție fiscală nu s-a primit răspuns la cele solicitate.

În ceea ce privește **SC .X. EXPERT SRL:**

Urmare solicitării organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea unui control încrucișat la această societate, Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. .X. a transmis organelor de inspecție fiscală procesul verbal nr. X/18.03.2011 din care a rezultat că nu s-a putut efectua verificarea deoarece la sediul social declarat nu a putut fi contactat administratorul societății sau alt angajat al acesteia. Începând cu data de 26.09.2008, potrivit Sentinței comerciale nr. X/2008 pronunțată de Tribunalul .X. .X., SC .X. X SRL este în insolvență fără ridicarea dreptului de administrare.

Urmare investigațiilor și controalelor încrucișate efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile emise de furnizorii SC .X. SRL, SC .X. – .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. SRL și înregistrate în contabilitatea SC .X. SRL nu îndeplinesc condițiile de document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, fiind astfel încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru determinarea diferențelor de impozit pe profit datorat suplimentar bugetului consolidat al statului, s-au luat în calcul, pe trimestre, cheltuielile cu mărfurile nedeductibile fiscal, așa cum au fost înregistrate în evidența contabilă conform bilanțurilor de verificare.

Astfel, cheltuielile cu mărfurile, respectiv diverse sortimente de motorine și benzine, combustibil lichid și bonuri valorice carburanți sunt în sumă totală de X lei.

Pentru întreaga perioadă verificată, respectiv 01.01.2008 – 31.12.2009, impozitul pe profit stabilit suplimentar este în sumă de .X. lei, pentru care au fost calculate accesoriile în sumă totală de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2008, societate a înregistrat în evidența contabilă dar nu a declarat impozitul pe profit aferent profitului impozabil, așa cum rezultă din documentele contabile.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 31.12.2009 societatea a înregistrat o pierdere fiscală în sumă de X lei și a declarat un impozit pe profit minim în sumă de X lei, dar în evidența contabilă (balanța de verificare) a înregistrat un impozit în sumă de X lei.

Urmare inspecției fiscale a rezultat un profit impozabil în sumă de .X. lei ca urmare a calculării cheltuielilor nedeductibile fiscal, mai sus menționate, în sumă de .X. lei și un impozit pe profit aferent în sumă de .X. lei. Astfel, a rezultat o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .X. lei (.X. lei – .X. lei). Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că începând cu luna februarie 2010 administratorul SC .X. SRL a declarat pe propria răspundere că nu a mai desfășurat nici un tip de activitate economică.

Pentru anul 2010 societatea a declarat un impozit minim pentru primele trei trimestre, în sumă de .X. lei. Conform balanței de verificare încheiată la 31.12.2009, veniturile totale sunt în sumă de .X. lei.

În consecință, societatea datora un impozit minim anual în sumă de .X. lei (.X. lei trimestrial). Astfel a rezultat o diferență de impozit minim de .X. lei (.X. lei – .X. lei), ca urmare a încălcării prevederilor art. 18 alin. (2) și alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 488/2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu a fost acordat dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA întrucât în ceea ce privește tranzacțiile derulate de SC .X. SRL au existat informații și documente din care a rezultat că societățile furnizoare sunt de tip „fantomă”, pe numele acestora fiind întocmite dosare penale, iar din investigațiile anterioare a rezultat că aceste tranzacții nu au fost legale.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în exercitarea dreptului de apreciere, conform art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, tranzacțiile efectuate de SC .X. SRL sunt nelegale, având în vedere și prevederile art. 64 din actul normativ mai sus menționat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au invocat și Decizia nr. V/2007 a Înaltei Curți de casație și Justiție – Secțiunile Unite.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .X. F-NT .X./05.05.2011 organele de inspecție fiscală precizează că pentru SC .X. SRL există sesizare penală conform adreselor Gărzii Financiare – Secția .X. nr. .X./30.11.2009 și nr. .X./04.06.2010 înaintate către Parchetul de pe lângă Judecătoria .X..

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii în sumă de .X. lei aferente impozitului pe profit, 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 cauzei în condițiile în care Garda financiară – Secția județeană .X. a sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. cu privire la aspectele constatate prin actele de control încheiate ale căror constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. .X. F – NT .X./05.05.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată.

În fapt, Garda financiară - Secția județeană .X. a efectuat două controale la SC .X. SRL ca urmare a solicitării Gărzii financiare - Secția județeană .X. prin adresa nr. .X./19.08.2009 și a solicitării Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. prin adresa nr. .X./24.03.2010 cu privire la verificarea anumitor aspecte în interesul soluționării dosarului penal nr. .X./P/2009.

Urmare controalelor efectuate de Garda financiară - Secția județeană .X., precum și a controalelor încrucișate efectuate și de alte secții teritoriale ale Gărzii financiare, la furnizorii SC .X. SRL, s-au constatat următoarele:

SC .X. SRL nu funcționează la sediul social declarat, având un comportament specific firmelor de tip „fantomă”, motiv pentru care au început demersurile premergătoare întocmirii unei sesizări penale pentru această societate.

De asemenea, potrivit procesului verbal încheiat în data de 21.01.2010 de către Poliția Judiciară .X. la sediul SC .X. SA, s-a constatat că urmare prezentării tabelului cu chiriașii acestei societăți, SC .X. SRL nu figurează printre aceștia.

În ceea ce privește **SC .X. SRL** s-a constatat că aceasta nu funcționează la sediul social declarat, având un comportament specific firmelor de tip „fantomă”, nu a depus la organul fiscal teritorial nici o declarație fiscală, sustrăgându-se de la plata obligațiilor fiscale către bugetul de stat.

De asemenea, au fost constatate neconcordanțe între valorile raportate prin formularul 394 – Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile de bunuri efectuate pe teritoriul național.

Totodată, s-a constatat că pe numele SC .X. SRL a fost întocmită și înaintată Parchetului de pe lângă Judecătoria .X., Sesizarea penală nr. .X./PH/31.03.2009 pentru săvârșirea faptelor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b și lit. f din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

În ceea ce privește **SC .X. – .X. SRL**, s-a constatat că livrările efectuate de această societate către SC .X. SRL au la bază aprovizionări de la SC .X. SRL.

Se reține că în ceea ce privește furnizorii **SC .X. SRL și SC .X. – .X. SRL** actele de control întocmite de Garda financiară - Secția județeană .X. au avut la bază adresa nr. .X./24.03.2010 a Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. prin care s-a solicitat verificarea anumitor aspecte în interesul soluționării dosarului penal nr. .X./P/2009.

Având în vedere cele constatate, Garda financiară - Secția județeană .X., prin adresele nr..X./30.11.2009 și nr. .X./04.06.2010, a sesizat Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. pentru a dispune începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b și lit. c din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Urmare celor de mai sus, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au efectuat o inspecție fiscală la SC .X. SRL ocazie cu care s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr. .X. F – NT .X./05.05.2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-NT .X./05.05.2011, contestată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală, care au avut la bază constatările Gărzii financiare și verificările încrucișate efectuate la furnizorii contestatarului, a rezultat că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, SC .X. SRL a dedus TVA înscrisă în facturi emise de furnizori care nu funcționează la sediul social declarat, nu au răspuns invitațiilor de prezentare a documentelor către inspectorii fiscali sau comisarii Gărzii financiare, nu au depus declarații de impozite și taxe către bugetul statului, iar legalitatea aprovizionărilor nu a putut fi dovedită cu documente suplimentare din partea societății.

De asemenea, din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că în ceea ce privește impozitul pe profit, facturile emise de SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. – .X. SRL, înregistrate în contabilitatea SC .X. SRL nu îndeplinesc condițiile de document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bunurilor achiziționate, după caz, încălcându-se astfel prevederile art.21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Având în vedere cele de mai sus, urmare înregistrării în contabilitate a facturilor de achiziții efectuate de la furnizorii **SC .X. SRL, SC .X. SRL și SC .X. – .X. SRL**, organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că cele constatate de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. **.X. F – NT .X./05.05.2011** se regăsesc în sesizarea penală întocmită de Garda Financiară – Secția județeană **.X.** pentru **SC .X. SRL**.

În drept, art. 214 alin. (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. **.X. F-NT .X./05.05.2011** încheiat de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice **.X.**, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. **F-NT .X./05.05.2011**, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală, urmare verificării perioadei **01.01.2008 – 31.12.2010** pentru impozitul pe profit și **01.07.2008 – 31.12.2010** pentru TVA, cu privire la achizițiile de mărfuri constând în diverse sortimente de benzine și motorine, combustibil lichid și bonuri valorice carburanți, achiziții efectuate de la furnizorii **SC .X. SRL, SC .X. SRL, SC .X. – .X. SRL**, au constatat că în speță se ridică problema realității tranzacțiilor, existând elemente de suspiciune cu

privire la operațiunile economice efectuate, în sensul că este posibil ca tranzacțiile declarate să fie fictive, fără proveniența reală a mărfurilor/serviciilor, aceste constatări regăsindu-se în sesizările penale întocmite de Garda financiară – Secția județeană .X. și înaintate Parchetului de pe lângă Judecătoria .X. cu adresele nr. .X./30.11.2009 și nr. .X./04.06.2010 pentru a se dispune începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art. 9 alin. (1) lit. b și lit. c din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Se reține că este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, în speță Direcția Generală a Finanțelor Publice sau Garda Financiară, interesând existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrăurire hotărâtoare asupra soluției, în același sens fiind și Sentința civilă nr..X./CA/2010 pronunțată de Curtea de Apel .X. într-o speță similară.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză în condițiile în care, așa cum am arătat mai sus, în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, or a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Totodată, 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.

Precizăm, de asemenea, că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 alin. (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 214 alin. (1) lit.a după renumerotare, 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 instanță are unele indicii.”*

Cu același prilej, Decizia Curții Constituționale nr.72 din 28 mai 1996, anexată la dosarul cauzei, prin care Curtea Constituțională a reținut că *“nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.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 indentitate 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 ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, 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, fapt pentru care se va **suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de .X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, 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, 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.”

Totodată, 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, precizează:

“10.1. 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. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2 - 2.4 din prezentele instrucțiuni.”

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de

soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bonuri valorice carburant efectuate de la SC .X. SRL, pe considerentul că documentele contabile și fiscale ale acestui furnizor au fost ridicate de Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X., fără a analiza însă condițiile prevăzute de lege pentru acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În fapt, în luna aprilie 2009, SC .X. SRL a achiziționat bonuri valorice carburant de la SC .X. SRL în baza facturilor nr. .X./25.04.2009 și nr. .X./25.04.2009, achiziții pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de .X. lei.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat SC .X. SRL dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei intrucât urmare unei inspecții fiscale efectuată la furnizorul SC .X. SRL s-a constatat că documentele contabile și fiscale ale acestui furnizor au fost ridicate de Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X., astfel că reprezentantul SC .X. SRL nu a putut dovedi legalitatea aprovizionărilor cu bonuri valorice de carburant.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL precizează că a îndeplinit toate condițiile prevăzute de lege pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile emise de SC .X. SRL.

În drept, art. 145 alin.(1), alin.(2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data de 01.04.2009, precizează:

„(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;”.

În ceea ce privește condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ stipulează:

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori

urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, exercitarea dreptului de deducere a taxei datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate fiind condiționat de deținerea unei facturi care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.

În aplicarea prevederilor art. 146 din Codul fiscal, pct. 46 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

”Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a TVA trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“ a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat,

conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

[...]

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

[...]

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.”

Așadar, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate sau urmează să-i fie livrate, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.

Totodată, se reține că prin Decizia nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”*.

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X. F-NT .X./05.05.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatarii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pe considerentul că urmare verificării efectuată la furnizorul SC .X.

SRL s-a constatat că documentele contabile și fiscale ale acestui furnizor au fost ridicate de Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X..

Astfel, organele de inspecție fiscală având în vedere că reprezentantul SC .X. SRL nu a putut dovedi legalitatea aprovizionărilor cu bonuri valorice carburant, au constatat că nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de bonuri valorice carburant de la furnizorul SC .X. SRL, în sensul că societatea nu a respectat prevederile art. 146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a TVA înscrisă în facturile nr. .X./25.04.2009 și nr. .X./25.04.2009 emise de SC .X. SRL fără însă a proceda la o analiză temeinică a facturilor în cauză, respectiv a modului de completare, pentru a se stabili concret, pentru fiecare factura în parte, care sunt datele și informațiile necompletate, precum și motivele pentru care acestea nu pot dobândi calitatea de document justificativ în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate, dacă aceste achiziții sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, faptul că documentele contabile și fiscale ale furnizorului SC .X. SRL au fost ridicate de Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X. nu este de natură să conducă la neacordarea dreptului de deducere a TVA.

Mai mult, urmare verificării încrucișate efectuată la SC .X. SRL, concretizată prin întocmirea Procesului verbal nr. X/15.03.2011, anexat în copie la dosarul cauzei, s-a constatat că “documentele cu evidență contabilă primară” au fost ridicate de Direcția Națională Anticorupție - Secția teritorială .X., iar din documentele ce au putut fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv “balanța de verificare, jurnale de TVA pentru vânzări și fișa contului 411.1 client SC .X. SRL” pentru lunile aprilie și mai 2009 s-a constatat că facturile nr. X și 1X emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL au fost înregistrate în evidența contabilă, în jurnalul de TVA pentru vânzări și în balanța de verificare, fiind declarate prin decontul de TVA și Declarația informativă X privind livrările/achizițiile pe teritoriul național.

Având în vedere cele precizate mai sus, cumpărătorul, respectiv persoana impozabilă care efectuează achiziții pe bază de facturi și acceptă înregistrarea acestora în evidența contabilă ca documente justificative pentru operațiunile taxabile pe care le efectuează, nu poate fi făcut răspunzător de faptele furnizorului, dar este răspunzător de primirea și înregistrarea în evidența contabilă a unor documente întocmite necorespunzător, incomplete, care nu sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cunoașterea,

aplicarea și respectarea actelor normative fiind obligatorie în egală măsură atât pentru furnizor cât și pentru beneficiar, acesta din urmă având obligația să solicite documente legal aprobate și să verifice și modul de completare a documentelor în care s-a consemnat livrarea acesteia, pentru a putea beneficia de deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate.

Așadar, se reține că organele de inspecție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestată a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestată în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente și nu au analizat dacă societatea justifică utilizarea achizițiilor în scopul prevăzut la art.145 alin.(2) lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și condițiile impuse de pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

“(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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

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

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

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prin Decizia de impunere nr. F-NT .X./05.05.2011 organele de inspecție fiscală au constatat încălcarea prevederilor art.146 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, fără să menționeze în ce sens nu au fost acestea respectate, pentru reanalizarea situației privind TVA în sumă de .X. lei, pe perioada verificată se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. 3 și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(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.

(3¹) 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”

coroborat cu pct.11.6. 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, potrivit căruia:

“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.”

Astfel, se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-NT .X./05.05.2011, referitoare la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să efectueze o nouă verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioadă și același tip de impozit.

La emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatarei.

3. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adăugată, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, a fost desființată Decizia de impunere nr. F-NT .X./05.05.2011, iar stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-NT .X./05.05.2011 și pentru suma de .X. lei cu titlu de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată conform principiului de drept "accessorium sequitur principale", potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

4. Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile efectuate de SC .X. SRL cu achiziția de bonuri valorice carburant de la furnizorul SC .X. SRL, în condițiile în care din dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat condițiile prevăzute de lege pentru acordarea deductibilității acestor chetuieli.

În fapt, în luna aprilie 2009, SC .X. SRL a achiziționat bonuri valorice carburant de la SC .X. SRL în baza facturilor nr. .X./25.04.2009 și nr. .X./25.04.2009, înregistrând cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil în sumă totală de .X. lei.

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit intrucât documentele contabile și fiscale ale furnizorul SC .X. SRL au fost ridicate de Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X., fapt constatat urmare unei inspecții fiscale efectuată la SC .X. SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că facturile nr. .X./25.04.2009 și nr. .X./25.04.2009 nu îndeplinesc condițiile de document justificativ prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune a bonurilor valorice carburant, în sensul că societatea nu a respectat prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr.

44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, stabilindu-se în sarcina SC .X. SRL un impozit pe profit în sumă de .X. lei.

In drept, art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 01.04.2009, precizează:

„Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Art. 21 alin. (1) din actul normativ invocat mai sus, stipulează:

„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.”

În conformitate cu prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **„următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;”, iar potrivit pct. 44 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că sunt deductibile la calculul profitului impozabil numai cheltuielile efectuate în

scopul realizării de venituri impozabile sau cele reglementate prin actele normative în vigoare în condițiile în care acestea au la bază un document justificativ.

În ceea ce privește noțiunea de document justificativ, se rețin prevederile art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, conform căroră:

„(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.”

Astfel, se reține că pentru a fi înregistrate în contabilitate, cheltuielile trebuie să aibă la bază documente justificative prin care să se facă dovada efectuării operațiunii.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. .X. F-NT .X./05.05.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil și implicit al impozitului pe profit cheltuielile în sumă totală de .X. lei efectuate de contestatară cu achiziția de bonuri valorice carburant, înscrise în facturile nr. .X./25.04.2009 și nr. .X./25.04.2009 emise de SC .X. SRL pe considerentul că urmare verificării efectuată la acest furnizor s-a constatat că documentele contabile și fiscale ale acestuia au fost ridicate de Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X., fără însă să procedeze la o analiză temeinică a acestor facturi, în raport cu prevederile legale ale actelor normative invocate.

Totodată, din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. .X. F-NT .X./05.05.2011 nu rezultă dacă achizițiile de bonuri valorice carburant au fost efectuate pentru realizarea obiectului de activitate desfășurat de societate, dacă au fost efectiv realizate și înregistrate în evidența contabilă, dacă au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune și dacă sunt aferente realizării de venituri impozabile.

Referitor la documentele justificative, se reține că potrivit Deciziei nr. V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr. 732/30.10.2007, a Înaltei Curți de Casație și Justiție, **“nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative**

nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii.”

Faptul că urmare verificării furnizorului care a emis facturile mai sus menționate s-a constatat că documentele contabile și fiscale ale acestuia au fost ridicate de Direcția Națională Anticorupție – Secția teritorială .X. nu este de natură să conducă la neacordarea deductibilității cheltuielilor în sumă de .X. lei.

Mai mult, așa cum s-a reținut la pct. 2 din prezenta decizie, urmare verificării încrucișate efectuată la SC .X. SRL, concretizată prin întocmirea Procesului verbal nr. X/15.03.2011, anexat în copie la dosarul cauzei, s-a constatat că “documentele cu evidență contabilă primară” au fost ridicate de Direcția Națională Anticorupție - Secția teritorială .X., iar din documentele ce au putut fi puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv “balanța de verificare, jurnale de TVA pentru vânzări și fișa contului 411.1 client SC .X. SRL” pentru lunile aprilie și mai 2009 sa constatat că facturile nr. X și X emise de SC .X. SRL către SC .X. SRL au fost înregistrate în evidența contabilă, în jurnalul de TVA pentru vânzări și în bilanța de verificare, fiind declarate prin decontul de TVA și declarația informativă 394 privind livrările/achizițiile pe teritoriul național.

În ceea ce privește rolul activ al organului fiscal, la art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

De asemenea, la art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ se stipulează:

“(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;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

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

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

În consecință, având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în materie în vigoare, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(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.

(3¹) 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”

coroborat cu pct.11.6. 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, potrivit căruia:

“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”

se va desființa parțial Decizia de impunere nr. F-NT .X./05.05.2011 în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat să procedeze la o nouă verificare a

aceleiași perioade și același tip de obligație fiscală, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie.

Totodată, la emiterea noului act administrativ fiscal vor fi avute în vedere și celelalte susțineri ale contestatoarei.

5. Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, având în vedere că prin prezenta decizie în ceea ce privește impozitul pe profit în sumă de **.X. lei**, a fost desființată Decizia de impunere nr. F-NT **.X./05.05.2011**, iar stabilirea de accesorii aferente impozitului pe profit în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, se va desființa Decizia de impunere nr. F-NT **.X./05.05.2011** și pentru suma de **.X. lei** cu titlu de accesorii aferente impozitului pe profit conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

*
* *

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art. 214 alin.1, art.216 alin.(3), alin. (3¹) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.10.1 și pct.11.6. 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 se

DECIDE

1. Suspendarea soluționării cauzei pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv

a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere F-NT .X./05.05.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. pentru suma totală de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit.

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

DIRECTOR GENERAL
X

X