



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 54 interior 2043  
Fax : + 021 336 85 48

**DECIZIA NR. 471 / 2012**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC .X. SRL din .X.**

înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor  
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală  
**sub nr.906265/13.02.2012**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. - Activitatea de inspecție fiscală, prin adresa nr..X./07.02.2012, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr.X/13.02.2012, cu privire la contestația formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în .X., str. X nr.X, județul .X., CUI RO X, înregistrată la ORC sub nr.J13/.X./1993, împotriva Deciziei de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, Decizia de nemodificarea bazei de impunere nr.F-CT.X./18.11.2011, Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./18.11.2011, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.11.2011.

**SC .X. SRL** contestă suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit;
- X. lei TVA;
- .X. lei majorari de intarziere aferente TVA
- .X. lei CAS angajator
- .X. lei majorari de intarziere aferente CAS angajator,

- .X. lei CAS angajat,
  - .X. lei majorari de intarziere aferente CAS angajator,
  - .X. lei somaj angajator,
  - .X. lei somaj angajat,
  - .X. lei sanatate angajator,
  - .X. lei majorari de intarziere aferente sanatate angajator,
  - .X. lei sanatate angajat,
  - .X. lei majorari de intarziere aferente sanatate angajat,
  - .X. lei concedii si indemnizatii,
  - .X. leu majorari de intarziere aferente concedii si indemnizatii,
  - .X. lei salarii,
  - .X. lei majorari de intarziere aferente salarii,
- precum si diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei 2006-2010 in suma de **.X. lei**.

În raport de data comunicării Deciziei de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, Deciziei de nemodificarea bazei de impunere nr.F-CT.X./18.11.2011, Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./18.11.2011, precum și a Raportului de inspecție fiscală nr..X./18.11.2011, respectiv **23.11.2011** potrivit datei înscrise de reprezentantul societății pe confirmarea de primire anexată în copie la dosarul cauzei, contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiind înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală la data de **21.12.2011**, așa cum rezultă din mandatul de expediere a contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.1) și art.209 alin.1 lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și prevederile pct.5.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia „[...] *Determinarea competenței de soluționare în funcție de valoarea și natura juridică a fiecărui act administrativ fiscal, luat individual, poate fi stabilită numai în ipoteza în care între Dispoziția de măsuri privind diminuarea pierderii fiscale și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emise în urma inspecției fiscale, de către același organ de inspecție fiscală pentru același contribuabil, nu există nicio legătură.*”, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de **SC .X. SRL** din .X..

***I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, Deciziei de nemodificarea bazei de impunere nr.F-CT.X./18.11.2011, Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./18.11.2011, emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.1.X./18.11.2011, societatea susține următoarele:***

## **1. Referitor la impozitul pe profit**

### **1.1. Venituri in suma de .X. .X. lei**

Nu au fost inregistrate venituri in suma de .X. .X. lei pentru facturile si raportarile zilnice emise de casa de marcat, reprezentand vanzare marfa si prestari de servicii, intrucat au existat erori de tastare, defectiuni la banda de la casa de marcat pentru Z nr.21, 22, 24, 25, 26, 27, 33, 34, 79, 114, 162, 163, 181, 182, 186.

Societatea contestatara foloseste in sustinere declaratiile gestionarilor precum si inregistrările caselor de marcat corespunzatoare intervalului de timp in care s-au desfasurat evenimentele consemnate in Anexa nr.1.3.

SC .X. SRL contesta sumele aferente clientului SC .X. SRL, astfel:

- factura nr..X. /29.06.2008 in suma de .X. lei nu trebuia inregistrata, intrucat factura nr..X. /10.01.2006 in suma de .X. lei trebuie anulata, dar ea a fost inregistrata in evidenta contabila, rezultand un plus client in suma de .X. lei.

- factura nr..X. /15.07.2010 in suma de .X. lei este corect inregistrata, ca suma, dar numarul corect este nr..X. , iar factura nr..X. /15.07.2009 a fost anulata.

Referitor la neinregistrarea veniturilor provenite din relatia comerciala cu partenerul SC .X. SRL, pentru luna martie 2009, contestatara sustine ca aceste documente au fost anulate, astfel incat facturile fiscale in suma de 139.536 nu pot genera efecte fiscale.

Societatea anexeaza in sustinere copia documentelor fiscale ce confirma anularea acestora si invoca in sustinere eroarea materiala privind inregistrarea veniturilor, imprejurare dovedita prin declaratiile gestionarilor si a documentelor atasate la raportul de gestiune, precum si de inregistrarea facturilor emise catre clienti si a facturilor anulate.

Mai mult se invoca in sustinere si volumul mare al activitatii, precum si gradul de educatie si pregatire al personalului si prevederile art.41 alin.1 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata.

### **1.2. Disfunctionalitati in gestionarea programelor de contabilitate**

Societatea contestatara sustine ca organele de inspecție fiscală nu au corelat informatiile din balanta lunii septembrie 2008 – sintetic 1 cu sintetic 2.

Astfel sumele debitoare totalizeaza .X. lei, iar cele creditoare totalizeaza .X. lei. Se contesta si suma de .X. lei stabilita ca fiind nedeductibila intrucat, preluarea s-a efectuat in mod legal si corect.

In sustinere se ataseaza copia balantei sintetic 1, a conturilor de cheltuieli care nu apar in aceasta, dar care se regasesc in sintetic 2 si care compun sumele debitoare si creditoare ale contului 121.

La balanta de verificare a lunii ianuarie 2008, vanzarile totale sunt in suma de .X. lei, descarcarea din gestiune in suma de .X. lei este corecta, suma fiind integral deductibila. Se anexeaza in sustinere balanta de verificare aferenta lunii ianuarie 2008.

Referitor la descarcarea gestiunii, se precizeaza ca aceasta se efectueaza manual, prin centralizarea cantitatii vandute conform facturilor emise si a pretului produselor intrate in gestiune, intr-un document centralizat ce reprezinta baza pentru inregistrarea contabila si elaborarea balantei de verificare. Centralizatorul cu suma de .X. lei este eronat.

Pentru punctul de lucru .X. , suma de .X. lei este corecta conform documentului centralizator anexat la dosarul contestatiei.

Referitor la Declaratia 101 privind impozitul pe profit, societatea contestata sustine ca a intervenit o eroare privind suma declarata de .X. lei, respectiv suma corecta fiind .X. lei asa cum dovedeste evidenta contabila.

Astfel, suma de **.X. lei** este deductibila fiscal, afirmatie dovedita de inscrisurile indicate anterior si de inscrisurile atasate prezentei contestatii.

### **1.3. Cheltuieli prezentate in anexa nr.1.5 declarate nedeductibile la control**

**1.3.1.** Cheltuieli in suma de **.X. lei** aferente lucrarilor de constructie pentru spatiu comercial P+E.

In data de 01.11.2009, proprietarul .X. a transmis in patrimoniul societatii, cu titlu gratuit, dreptul de folosinta asupra spatiului comercial din orasul .X. -X. , judetul .X. , in baza unui contract de comodat. Constructia spatiului comercial la momentul incheierii contractului de comodat, nu era realizata.

Ulterior s-a incheiat actul aditional nr.X la contractul de comodat, prin care s-a stabilit, prelungirea perioadei de valabilitate a contractului si realizarea constructiei care sa se realizeze din fondurile financiare ale comodatarului motivat de faptul ca in incinta spatiului urma sa isi stabileasca punctul de lucru, sa isi desfasoare activitatea comerciala si sa obtina in acest mod venituri.

In timpul controlului efectuat s-a omis prezentarea acestui act aditional.

Societatea precizeaza ca *„la adresa respectivului imobil teren si constructie se afla in prezent amplasat unul dintre punctele de lucru ale societii comerciale, se desfasoara activitate comerciala si se obtin venituri fiscale.”*

Mai mult *„legea fiscala nu prevede limitare/conditionare daca autorizatia de constructie este emisa pe persoana fizica sau juridica.”*

Astfel, spatiul comercial este folosit pentru desfasurarea activitatii comerciale cu legume si fructe, asa cum prevede domeniul de activitate al societatii si cum rezulta din inregistrarile contabile ale societatii.

Cheltuielile efectuate in vederea realizarii constructiei spatiului comercial, dovedesc strategia de dezvoltare a agentului economic dezvoltata pe termen lung, intentie incomparabila cu eludarea normelor legale in vigoare sau cu obtinerea de foloase in beneficiul persoanei fizice .X. .

Societatea solicita reanalizarea cheltuielilor, stabilirea caracterului deductibil al acestora si inaplicabilitatea dispozitiilor Legii nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale coroborate cu cele ale art.272 alin.1 pct.2 din Legea societatilor comerciale nr.31/1990.

Societatea contestatoare remarca incoerenta si inconsistenta concluziilor organului fiscal referitoare la aplicabilitatea legii penale, nefiind dovedita sau macar indicate elementele ce retin si dovedesc reaua-credinta a faptuitorului sau care sunt operatiunile fictive constatate cu ocazia inspectiei fiscale.

**1.3.2.** Suma de **.X. lei** reprezinta contravaloarea serviciilor de transport suportate de societate pentru un salariat al societatii. In sustinere se anexeaza contestatiei copie dupa contractul de munca al salariatului.

Astfel, conform art.21 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.23 lit.f din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

**1.3.3.** Suma de **.X. lei** a fost achitata in avans cu factura nr..

Intrucat, alimentarea cu motorina s-a efectuat direct la pompa statiei, nu este necesar bon de consum. Acesta ar fi fost necesar in cazul alimentarii cu motorina de la magazia societatii. In evidenta contabila exista ordine de deplasare/delegatie in tara si/sau strainatate, iar persoana desemnata este cea care a semnat si pe borderou atunci cand s-a facut alimentarea autovehicolului. Pentru cursele externe CMR-ul tine loc de ordin de deplasare.

Astfel, societatea sustine ca nu au fost incalcate prevederile OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, intrucat in evidenta contabila a societatii exista toate documentele necesare.

**1.4.** Cheltuielile deductibile in suma de **.X. .X. lei** au fost corect calculate si au fost corect inregistrate in evidenta contabila conform proceselor-verbale de scadere din gestiune a marfurilor degradate. Aceste documente au fost intocmite de gestionar, in prezenta si cu participare a doi martori si aprobat de administratorul societatii.

Societatea sustine faptul ca prevederile art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in acest caz nu sunt aplicabile.

Mai mult, analiza regimului fiscal al cheltuielilor referitoare la marfa degradata trebuie sa se realizeze prin raportarea la toate documentele justificative referitoare la aceasta situatie, in scrisuri suplimentare proceselor-verbale retinute de organul fiscal si care confirma demersurile ulterioare realizate in vederea distrugerii marfurilor/produselor in cauza.

**1.5.** Cheltuielile cu combustibilul in suma de **.X. lei** fara a fi intocmit bon de consum „*este in deplina concordanta cu normele legale in vigoare.*”

OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile nu prevede in mod expres obligativitatea intocmirii foii de parcus, fapt pentru care societatea contesta punctul de vedere al organelor de inspectie fiscala privind nedeductibilitatea acestor cheltuieli.

Pe bonurile emise de statia de alimentare se afla inserat numarul autovehiculelor care au alimentat.

Societatea contestata mentioneaza ca organele de inspectie fiscala au incalcat prevederile legale de doua ori:

- impune bonul de consum ca unic document justificativ,
- inlatura atributul de document justificativ tuturor documentelor si in scrisurilor prezentate de societate.

In sustinere, societatea contestata invoca si volumul foarte ridicat al activitatilor desfasurate, precum si specificul activitatilor desfasurate.

### **1.6. Impozit pe profit calcul eronat**

Se contesta penalitatile in suma de **.X. lei** in conditiile in care societatea a declarat un impozit pe profit mai mare cu **.X. lei**.

Recalcularea profitului impozabil si a impozitului pe profit pe fiecare an, este contestata de societate, intrucat:

- pentru anul 2006, se contesta veniturile considerate de organele de inspectie fiscala ca neinregistrate in suma de **.X. lei** si cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, mentinandu-se sumele existente in evidenta societatii,
- pentru anul 2007, se contesta veniturile considerate de organele de inspectie fiscala ca neinregistrate in suma de **.X. lei** si cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, mentinandu-se sumele existente in evidenta societatii,
- pentru anul 2008, se contesta veniturile considerate de organele de inspectie fiscala ca neinregistrate in suma de **.X. lei** si cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, mentinandu-se sumele existente in evidenta societatii,
- pentru anul 2009, se contesta veniturile considerate de organele de inspectie fiscala ca neinregistrate in suma de **.X. lei** si cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei**, mentinandu-se sumele existente in evidenta societatii,
- pentru perioada 01.01.2010-30.09.2010, se contesta veniturile considerate de organele de inspectie fiscala ca neinregistrate in suma de **.X. lei**

si cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei, mentinandu-se sumele existente in evidenta societatii,

- pentru perioada 01.01.2010-31.12.2010, se contesta veniturile considerate de organele de inspectie fiscala ca neinregistrate in suma de .X. lei si cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei, mentinandu-se sumele existente in evidenta societatii.

De asemenea, se contesta dobanzile de intarziere aferente impozitului pe profit calculat suplimentar in suma de .X. lei si penalitatile de intarziere in suma de .X. lei.

## **2. Referitor la TVA**

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei aferentă livrarilor de bunuri scutite de TVA catre clientii intracomunitari care nu au furnizat un cod valid de TVA, conform art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.10 alin.1 din Ordinul nr.2222/2006, societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala au retinut si invocat in cadrul acestui capitol, eronat prevederile Codului fiscal.

Astfel, in principal, pentru raporturile comerciale care au avut loc intre SC .X. SRL si partenerii straini, organele de inspectie fiscala au stabilit ca au avut loc, livrari intracomunitare de bunuri.

Societatea contestatara sustine ca au avut loc achizitii de produse, respectiv legume si/sau fructe, transportul fiind accesoriu tranzactiei.

Astfel, au avut loc achizitii de produse si nu prestari de servicii, respectiv transport sau livrari internationale de marfuri.

Mai mult, Clasificarea activitatilor economice nationale - CAEN, reglementeaza fiecare categorie de prestatii in parte.

Societatea contestatara sustine ca organele de inspectie fiscala in mod eronat au interpretat prevederile art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

**2.2.** În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată in suma de .X. lei aferenta veniturilor neinregistrate pentru prestatiile detaliate la Anexa nr.1.3, contestatoarea consideră că cele arătate la impozitul pe profit se aplica si în cazul taxei pe valoarea adăugata.

**2.3.** Nejustificarea prestatiilor comerciale pentru agentii economici mentionati in Anexa nr.2.2.

Societatea apreciaza ca « *fiind superficiale si eronate concluziile raportului de inspectie fiscala in sensul ca suntem in masura sa facem dovada raporturilor comerciale derulate cu partenerul .X. Polonia.* »

In acest sens se anexeaza facturile fiscale si CMR-urile aferente.

**2.4.** Relatia comerciala SC .X. SRL – .X. Bulgaria

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala nu au precizat in mod concret care sunt inscrisurile care sunt deficitare din anumite puncte de

vedere si lipsite de valoare probatorie. Astfel, inexistenta documentelor justificative nu poate coexista cu deficiente ale inregistrurilor pe care societatea le-a folosit in probarea afirmatiilor.

Mai mult, societatea recunoaste caracterul sumar si deficitar al inregistrurilor prezentate, ori doar partial aceasta imprejurare este imputabila intrucat, partenerul extern nu a finalizat toate procedurile si/sau formalitatile necesare legalitatii si opozabilitatii relatiei comerciale.

.X. Bulgaria nu a declarat nicio achizitie de marfa de la SC .X. SRL, conform adresei nr..X. /04.04.2011 emisa de Serviciul Central de Legaturi din Bulgaria.

In sustinere se prezinta probe noi care nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala, intrucat relatia contractuala fiind veche a favorizat diminuarea rigurozitatii in efectuarea formalitatilor impuse de normele legale.

**2.5.** Referitor la scoaterea din gestiune a marfurilor degradate calitativ pentru care nu s-a colectat TVA in suma de **.X. lei**, contestatara consideră că cele arătate la impozitul pe profit se aplica si în cazul taxei pe valoarea adăugata.

**2.6.** Livrari intracomunitare de marfa prezentate in Anexa nr.1.8.

Societatea contestatara precizeaza ca prestatiile comerciale prezentate in Anexa nr.1.8 sunt reale, fapt confirmat in mod expres de reprezentantul legal al partenerilor externi, cat si de inregistrurile justificative inregistrate in evidenta contabila.

Astfel, sunt prezentate documente care reflecta activitatea de ansamblu a societatii si a intregului parc auto raportat la intervalele de timp mentionate in cuprinsul anexei, care sunt in masura sa dovedeasca caracterul real al livrarilor intracomunitare de bunuri si sa justifice exonerarea de la plata TVA in mod suplimentar stabilita in sarcina societatii in urma inspectiei fiscale.

**2.7.** TVA dedusa in suma de **.X. lei** aferenta achizitiilor de bunuri care nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile

**2.7.1.** referitor la TVA in suma de **.X. lei** aferenta cheltuielilor cu materiale si lucrari de constructie, contestatoarea consideră că cele arătate la impozitul pe profit se aplica si în cazul taxei pe valoarea adăugata.

**2.7.2** referitor la TVA in suma de **.X. lei**, contestatoarea consideră că cele arătate la impozitul pe profit se aplica si în cazul taxei pe valoarea adăugata.

**2.7.3** referitor la TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii nr..X. /24.05.2008 reprezentand achizitia a **.X.** litri de motorina, contestatoarea consideră că cele arătate la impozitul pe profit se aplica si în cazul taxei pe valoarea adăugata.

**2.8.** referitor la TVA aferenta consumului de combustibil in suma de **.X.** lei fara a intocmi bon de consum – Anexa nr.1.7, contestatoarea consideră că cele arătate la impozitul pe profit se aplica si în cazul taxei pe valoarea adăugata.



Mai mult, contestatara solicita « *administrarea probei cu inscrisuri si cu expertiza tehnica de specialitate* ».

**II. Prin Decizia de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./18.11.2011 emise de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului .X. – Activitatea de inspecție fiscală, au fost stabilite obligatii fiscale in sarcina societatii ca urmare a constatarilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.1.X./21.11.2011, astfel:**

### **1. IMPOZIT PE PROFIT**

Perioada verificata : 01.01.2006 – 31.12.2010.

**Organele de inspectie fiscala au stabilit ca in perioada verificata societatea a diminuat impozitul pe profit datorat bugetului de stat cu suma de 3.X. lei, astfel:**

➤ In perioada 16.05.2007-26.11.2010 s-au achizitionat marfuri si materiale in valoare de .X. lei de la contribuabili inactivi conform OMF nr.575/2006 si OPANF nr.20/08.01.2010, OPANAF nr.1167/29.05.2009 si OPANAF nr.2499/21.09.2010 sau care au fost radiati.

Astfel, s-a constatat că au fost incalcate prevederile art.11 alin.1<sup>2</sup>, art.21 alin.4 li.f si lit.r din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

➤ In anii 2009 si 2010 s-au inregistrat eronat cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe in suma de .X. lei, conform art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, astfel:

- pentru camionul Scania R 20-.X. s-a calculat in perioada septembrie 2009-decembrie 2010 o amortizare lunara in suma de .X. lei, desi mijlocul fix era iesit din gestiune in luna martie 2009,

- pentru restul mijloacelor din anexa nr.1.1. s-a calculat amortizarea prin aplicarea unor cote eronate de amortizare asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe, incalcanđ prevederile art.24 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completariile ulterioare, art.8 si art.9 din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificarile si completariile ulterioare si HG nr.2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

➤ Nu au fost inregistrate venituri in suma de .X. .X. lei din facturile si raportarile zilnice emise de casa de marcat aferente vanzarilor de marfa si prestarilor de servicii.

Astfel, s-a constatat ca au fost incalcate prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, coroborat cu Anexa nr.1, cap.2 srt.214 si

art.215 din OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, Anexa 1, cap.2 art.258 și art.259 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare și art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Veniturile în suma de .X. .X. lei intra sub incidența prevederilor art.9 alin.1 lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

➤ În luna octombrie 2008 s-au preluat eronat în total sume precedente debitoare ale contului 121 „*profit și pierdere*” suma de .X. lei în loc de .X. lei cât era înregistrat în luna precedentă. Situația fiind identică și pentru sume creditoare, respectiv .X. lei față de .X. lei.

Astfel, s-a marit sodul debitor al contului 121 cu suma de .X. lei, încalcând prevederile Anexei 1 pct.C din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile. Suma de .X. lei este nedeductibilă conform art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

➤ În luna octombrie 2008 s-a preluat eronat în total sume precedente creditoare ale contului 371 „*marfuri*” suma de .X. lei în loc de .X. lei. Astfel, s-a diminuat gestiunea marfii cu suma de .X. lei, încalcând prevederile Anexei 1 pct.C din OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. este nedeductibilă conform art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

➤ În luna ianuarie 2008, eronat s-a procedat la descarcarea gestiunii marfii vândute în punctul de lucru .X. , înregistrând în contul 607 „*cheltuieli privind marfurile*” suma de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .X. lei este nedeductibilă conform art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

➤ În luna august 2009, eronat s-a procedat la descarcarea gestiunii marfii vândute în punctul de lucru .X. , înregistrând în contul 607 „*cheltuieli privind marfurile*” suma de .X. lei față de .X. lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit că diferența în suma de .X. lei este nedeductibilă conform art.21 alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

➤ În anul 2009, SC .X. SRL a înregistrat marfa degradată în contul 607 „*cheltuieli nedeductibile privind marfa*” în suma de X. lei, raportând în declarația 101 privind impozitul pe profit, cheltuiala nedeductibilă privind marfurile în suma de .X. lei. Diferența de X. lei a fost stabilită nedeductibilă conform art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

➤ Organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în suma de .X. lei, astfel:

- cheltuieli cu materiale si lucrari de constructie in suma de .X. lei, aferente executarii unui spatiu comercial P+1E, imprejmuire, parcare si bazin vidanjabil betonat apartinand administratorului societatii .X. , conform Autorizatiei de Construire nr..X./07.08.2009. Totodata, terenul pe care s-a realizat constructia apartine persoanei fizice .X. , care l-a pus la dispozitia societatii prin contractul de comodat din data de 01.11.2009.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca aceste cheltuieli in suma de .X. lei sunt nedeductibile conform art.21 alin.1 si alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cheltuielile in suma de .X. lei intra sub incidenta prevederilor art.272 alin.1 pct.2 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, si art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

- .X. lei reprezinta cheltuieli aferente achizitiei de bunuri care nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile sau achizitii ai caror beneficiari sunt persoane fizice. Aceste cheltuieli au fost stabilite ca fiind nedeductibile conform art.21 alin.1 si alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- .X. lei aferenta facturii nr..X. /24.05.2008 privind achizitia a .X. litri de motorina, pentru care nu s-a putut justifica consumul. SC .X. SRL a incalcat prevederile OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile. Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de .X. lei conform art.21 alin.1 si alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

➤ In perioada 2006-2008 SC .X. SRL a inregistrat cheltuieli cu marfa degradata in suma de **.X. lei**, incalcannd prevederile art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, fapt pentru care organele de inspectie fiscala au incadrat aceste cheltuieli in categoria cheltuielilor nedeductibile.

➤ SC .X. SRL a dat in consum combustibil in suma de **.X. lei** fara a prezenta documente justificative. Astfel, s-a constatat ca s-au incalcat prevederile OMFP nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile.

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca suma de .X. este nedeductibila conform art.21 alin.1 si alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

➤ In anul 2006 SC .X. SRL a calculat si declarat un impozit pe profit mai mare cu .X. lei decat cel corect. Pentru declararea eronata a impozitului pe profit aferent trimestrelor II si III 2006, au fost calculate majorari si dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei** conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

➤ In anul 2007 SC .X. SRL a calculat si declarat un impozit pe profit mai mic cu suma de .X. lei fata de cel corect, incalcannd prevederile art.19 alin.1 si art.34 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile

ulterioare. Pentru impozitul pe profit suplimentar in suma de **.X. lei**, au fost calculate majorari si dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei** conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

➤ In anul 2008 SC .X. SRL a declarat eronat impozitul pe profit aferent trimestrului I, pentru care au fost calculate majorari si dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei** conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

➤ In anul 2009 SC .X. SRL a inregistrat pierdere, ori conform bilantului contabil pentru anul 2008 s-a declarat o cifra de afaceri in suma de .X. lei. In conformitate cu prevederile art.18 alin.2 si alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, societatea trebuia sa calculeze si sa declare un impozit minim in suma de .X. lei si a declarat suma de .X. lei. Astfel, s-a declarat un impozit minim declarat in plus in suma de X lei.

Astfel, organele de inspectie fiscala au intocmit in urma inspectiei fiscale „*Lista neconcordantelor intre evidenta fiscala si fisa pe platitor pentru reglarea impozitului minim.*”

➤ Pentru trimestrul III 2010 SC .X. SRL a declarat un impozit minim mai mic cu **.X. lei** decat cel corect, incalcand prevederile art.18 alin.2 si alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru impozitul minim suplimentar in suma de .X. lei, au fost calculate majorari si dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei** conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru anul fiscal 2010, SC .X. SRL a aplicat prevederile art.34 alin.16 si alin.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la impartirea anului 2010 in doua perioade fiscale, respectiv 01.01-30.09.2010 si 01.10-31.12.2010.

Dobanzile de intarziere calculate pentru impozitul pe profit suplimentar, stabilit de organele de inspectie fiscal, sunt in suma de **.X. lei**, conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Penalitatiile de intarziere calculate pentru impozitul pe profit suplimentar, stabilit de organele de inspectie fiscal, sunt in suma de **X. lei**, conform art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC .X. SRL nu a prezentat in timpul inspectiei fiscale, Registrul de evidenta fiscala din care sa rezulte modul de calcul al impozitului pe profit si a informatiilor prezentate in declaratiile de impunere, incalcand prevederile art.1 alin.1 si art.7 din OMFP nr.870/21.06.2005, coroborat cu Titlul II, pct.15 din HG

nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala, in urma inspectiei au stabilit suplimentar:

- impozit pe profit – **.X. lei**,
- dobanzi de intarziere – **.X. lei**,
- penalitati de intarziere – **.X. lei**.

Prin **Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./18.11.2011**, organele de inspectie fiscala au dispus ca SC **.X. SRL** va inregistra diminuarea pierderii fiscale in suma totala de **.X. lei**, ca urmare a stabilirii de cheltuieli nedeductibile si de venituri neinregistrate in suma toatala de **.X. lei** constatate de organele de inspectie fiscala in baza Raportului de inspectie fiscala nr.1.X./21.11.2011, conform OMFP nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlul II din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

- la 31.12.2006 cu suma de **.X. lei**,
- la 31.12.2008 cu suma de **.X. lei**,
- la 31.12.2009 cu suma de **.X. lei**,
- la 30.09.2010 cu suma de **.X. lei**,
- la 31.12.2010 cu suma de **.X. lei**.

## **2. TAXA PE VALOAREA ADAUGATA**

Perioada verificata : 01.02.2008 – 31.03.2011.

**2.1.** Organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de TVA suplimentara de plata in suma de **.X. lei**, urmare a neconcordantei dintre evidenta contabila si deconturile depuse de societate.

SC **.X. SRL** a preluat in mod eronat sumele de TVA din jurnale de vanzari si cumparari incalcannd prevederile OMFP nr.94/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "*Decont de taxă pe valoarea adăugată*", OMFP nr.116/2009 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.746/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "*Decont de taxă pe valoarea adăugată*", OPANAF nr.77/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "*Decont de taxă pe valoarea adăugată*", OPANAF nr.2245/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "*Decont de taxă pe valoarea adăugată*" si OPANAF nr.183/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "*Decont de taxă pe valoarea adăugată*".

Pentru TVA stabilit suplimentar in suma de **.X. lei** au fost calculate majorari si dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei** si penalitati de intarziere in suma de

.X. lei conform art.120 din OG nr.92/2004 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, si art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**2.2.** In timpul inspectiei fiscale s-a dispus colectarea TVA in suma de **.X. lei**, astfel:

➤ SC .X. SRL a realizat livrari de bunuri scutite de TVA catre clienti intracomunitari care nu au furnizat un cod valid de TVA.

Conform adresei nr..X. /22.09.2011 emisa de Compartimentul Judetean de Informatii Fiscale, a rezultat:

-societatea .X. cod TVA HU.X. nu detine cod valabil de identificare in scopuri de TVA;

-societatea .X. s.r.o. cod TVA CZ.X. nu detine cod valabil de identificare in scopuri de TVA, in perioada 23.01.2010-02.07.2010,

-societatea .X. .X. SL cod TVA ESB.X. nu detine cod valabil de identificare in scopuri de TVA.

Intrucat, cumparatorii nu au furnizat un cod valid de TVA, aceste operatiuni nu pot fi considerate livrari intracomunitare de bunuri conform art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in suma de **.X. lei** conform art.140 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

➤ Intrucat s-a omis inregistrarea tuturor veniturilor, organele de inspectie fiscala au dispus colectarea TVA in suma de **.X. lei** pentru documentele emise de societate, reprezentand marfa si prestari servicii, conform art.140 si art.134<sup>1</sup> alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. In acelasi timp, aceste operatiuni intra sub incidenta dispozitiilor art.9 alin.1 lit.b si lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

➤ Pentru invoice-urile emise catre societatile Imp Exp .X. Polonia, .X. .X. Austria, .X. .X. Germania, .X. Ungaria, .X. Polonia, reprezentand livrare marfa, SC .X. SRL nu a prezentat documentele de transport.

Organele de inspectie fiscala au dispus colectarea TVA in suma de **.X. lei**, intrucat nu au fost respectate prevederile art.140 alin.1 si art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu art.10 alin.1 din Ordinul nr.2222/2006.

➤ Pentru invoice-urile emise catre societatea .X. Bulgaria, nu au fost prezentate documente justificative privind transportul marfurilor, respectiv nu s-a demonstrat realitatea efectuarii acestor livrari, incalcand prevederile OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Astfel, pentru invoice nr.X/14.06.2010 s-a prezentat documentul de transport CMR pentru autovehiculul .X. in perioada 14.06.2010 (.X. -.X.

Romania) – 15.06.2010 (Sofia-Bulgaria), ori conform foii de parcurs nr.221 intocmita de conducatorul autovehiculului .X. KOL, acesta a plecat din Romania in data de 13.06.2010 catre Italia pe ruta X –Ungaria-Slovenia -Italia (ca si documente justificative existand bonuri de consum si taxe de drum), de unde a adus marfa conform CMR (plecare Italia 15.06.2010 si sosire Romania in 17.06.2010).

Mai mult, prin adresa inregistrata la SAF-AIF .X. sub nr..X. /04.04.2011, Serviciul Central de Legaturi din Bulgaria, mentioneaza ca societatea .X. Bulgaria nu a declarat nicio achizitie de la SC .X. SRL.

Organele de inspectie fiscala au dispus colectarea TVA in suma de .X. lei, intrucat nu au fost respectate prevederile art.140 alin.1 si art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu art.10 alin.1 din Ordinul nr.2222/2006.

In urma inspectiei fiscale s-a constatat ca SC .X. SRL se sustrage de la plata TVA in suma de .X. lei, fapta care intra sub incidenta prevederilor art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

➤ SC .X. SRL a procedat la scoaterea din gestiune a marfurilor degradate calitativ pentru care nu a colectat TVA in suma de .X. lei, incalcand prevederile art.128 alin.8 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu Titlul VI pct.6 alin.12 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

➤ Pentru livrarile intracomunitare de marfa prezentate in anexa nr.1.8 in suma de .X. lei, SC .X. SRL nu detine documente justificative privind transportul marfurilor, incalcand prevederile OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca datele inscrise in documentele justificative prezentate, demonstreaza ca aceste livrari nu sunt reale, intrucat acelasi mijloc de transport nu poate fi concomitent in doua locatii diferite, asa cum rezulta din exemplul pentru invoice nr.103/10.07.2010.

Astfel, s-a dispus colectarea TVA in suma de .X. lei, intrucat nu au fost respectate prevederile art.140 alin.1 si art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art.10 alin.1 din Ordinul nr.2222/2006.

In urma inspectiei fiscale s-a constatat ca SC .X. SRL se sustrage de la plata TVA in suma de .X. lei, fapta care intra sub incidenta prevederilor art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

**2.3.** In timpul inspectiei fiscale nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, astfel:

➤ SC .X. SRL a achizitionat marfuri in perioada 16.05.2007-26.11.2010 in valoare de .X. lei de la contribuabili care au fost declarati inactivi conform

prevederilor OMF nr.575/2006 si OPANF nr.20/08.01.2010, OPANAF nr.1167/29.05.2009 si OPANAF nr.2499/21.09.2010 sau care au fost radiati. Conform site-ului Ministerului Finantelor Publice, acestor societati li s-a anulat din oficiu inregistrarea in scopuri de TVA, conform art.153 alin.9 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu Titlul VI pct.66 alin 15 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei**, conform prevederilor art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

➤ Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei**, aferenta achizitiilor de bunuri care nu au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, incalcand prevederile art.145 alin.2 lit.a si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

- TVA in suma de **.X. lei** aferenta achizitiilor de materii prime si materiale pentru lucrarile de constructie si amenajare spatiu comercial ce apartine administratorului societatii **.X.**, conform Autorizatiei de constructie nr..**X.**/07.08.2009. Terenul pe care s-a efectuat constructia a fost pus la dispozitie de administratorul societatii prin contractul de comodat din data de 01.11.2009.

Conform acestor documente rezulta ca aceste bunuri si servicii au fost achizitionate in folosul administratorului, domnul **.X.**, acesta fiind beneficiarul investitiei.

TVA astfel stabilita, intra sub incidenta prevederilor art.272 alin.1 pct.2 din Legea nr.31/1990 privind societatile comerciale, republicata, si art.9 alin.1 lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

- TVA in suma de **.X. lei** aferenta achizitiilor de bunuri care nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile sau achizitii ai caror beneficiari sunt persoane fizice.

- TVA in suma de **.X. lei** aferenta facturii nr..**X.** /24.05.2008, pentru care SC **.X.** SRL nu a justificat consumul a **.X.** litri de combustibil, incalcand prevederile OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

➤ Pentru combustibilul in suma de **.X. lei** ce a fost dat in consum, SC **.X.** SRL nu a intocmit bonuri de consum, nu a prezentat foi de parcurs, deconturi de cheltuieli pentru deplasari, ordine de deplasare/delegatie in tara sau strainatate, incalcaand prevederile OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de **.X. lei**, conform art.145 alin.2 lit.a si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu Titlul VI pct.46 alin.2 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal



Pentru TVA stabilit suplimentar in suma de **.X. lei** au fost calculate majorari si dobanzi de intarziere in suma de **.X. lei**, conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Penalitati de intarziere calculate pentru TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, sunt in suma de **.X. lei**, conform art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Organele de inspectie fiscala, in urma inspectiei fiscale au stabilit suplimentar:

- TVA – **.X. lei**,
- dobanzi de intarziere – **.X. lei**,
- penalitati de intarziere – **.X. lei**.

### **3. Impozitul pe venituri din salarii**

Perioada verificata : 01.01.2008 – 31.03.2011.

In perioada verificata, SC **.X. SRL** a constituit si declarat conform prevederilor legale suma totala de **.X. lei**, ce a fost achitata integral, mai putin lunile ianuarie si martie 2011, cand s-a declarat si virat un impozit pe venitul din salarii in suma de **.X. lei** fata de **1.X. lei**, cat era corect.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe venitul din salarii in suma de **XBMN lei** conform art.57 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **X lei** conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si penalitati de intarziere in suma de **.X. lei** conform art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sume ce au fost achitate in timpul inspectiei fiscale.

### **4. Contributia la asigurarile sociale de stat datorata de angajator**

Perioada verificata : 01.01.2008 – 31.03.2011.

In perioada verificata, SC **.X. SRL** a constituit si declarat conform prevederilor legale suma totala de **.X. lei**, ce a fost achitata integral, mai putin luna ianuarie 2011, cand s-a declarat si virat contributia la asigurarile sociale de stat datorata de angajator in suma de **.X. lei** fata de **.X. lei**, cat era corect.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contributia la asigurarile sociale de stat datorata de angajator in suma de **.X. lei** conform art.27 din Legea nr.263/2010, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de **9 lei** conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura

fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si penalitati de intarziere in suma de X lei conform art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sume ce au fost achitate in timpul inspectiei fiscale.

#### **5. Contributia la asigurarile sociale de stat datorata de asigurati –**

Perioada verificata : 01.01.2008 – 31.03.2011.

In perioada verificata, SC .X. SRL a constituit si declarat conform prevederilor legale suma totala de .X. lei, ce a fost achitata integral, mai putin luna ianuarie 2011, cand s-a declarat si virat contributia la asigurarile sociale de stat datorata de asigurati in suma de .X. lei fata de .X. lei, cat era corect.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contributia la asigurarile sociale de stat datorata de asigurati in suma de .X. lei conform art.27 si art.31 din Legea nr.263/2010, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si penalitati de intarziere in suma de X lei conform art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sume ce au fost achitate in timpul inspectiei fiscale.

#### **6. Contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de angajator**

Perioada verificata : 01.01.2008 – 31.03.2011.

In perioada verificata, SC .X. SRL a constituit si declarat conform prevederilor legale suma totala de .X. lei, ce a fost achitata integral, mai putin luna ianuarie 2011, cand s-a declarat si virat contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator in suma de X lei fata de X lei, cat era corect.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de angajator in suma de .X. lei conform art.258 din Legea nr.95/2006, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de .X. lei conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si penalitati de intarziere in suma de .X. lei conform art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sume ce au fost achitate in timpul inspectiei fiscale.

#### **7. Contributia de asigurari sociale de sanatate datorata de asigurati**

Perioada verificata : 01.01.2008 – 31.03.2011.

In perioada verificata, SC .X. SRL a constituit si declarat conform prevederilor legale suma totala de .X. lei, ce a fost achitata integral, mai putin in lunile ianuarie si februarie 2011, cand s-a declarat si virat contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de asigurati in suma de .X. lei fata de .X. lei, cat era corect.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contributia la asigurarile sociale de sanatate datorata de asigurati in suma de .X. lei conform art.257 din Legea nr.95/2006, pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma de X lei conform art.120 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si penalitati de intarziere in suma de .X. lei conform art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sume ce au fost achitate in timpul inspectiei fiscale.

#### **8. Contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator**

Perioada verificata : 01.01.2008 – 31.03.2011.

In perioada verificata, SC .X. SRL a constituit si declarat conform prevederilor legale suma totala de .X. lei, ce a fost achitata integral, mai putin in luna ianuarie 2011, cand s-a declarat si virat contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de X lei fata de X lei, cat era corect.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contributia de asigurari pentru somaj datorata de angajator in suma de .X. lei conform art.26 din Legea nr.76/2002, suma ce a fost achitata in timpul inspectiei fiscale.

#### **9. Contributia de asigurari pentru somaj datorata de asigurati –**

Perioada verificata : 01.01.2008 – 31.03.2011.

In perioada verificata, SC .X. SRL a constituit si declarat conform prevederilor legale suma totala de .X. lei, ce a fost achitata integral, mai putin in luna ianuarie 2011, cand s-a declarat si virat contributia de asigurari pentru somaj datorata de asigurati in suma de .X. lei fata de X lei, cat era corect.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contributia de asigurari pentru somaj datorata de asigurati in suma de .X. lei conform art.27 din Legea nr.76/2002, suma ce a fost achitata in timpul inspectiei fiscale.

#### **10. Contributia de asigurari sociale de sanatate pentru concedii medicale si indemnizatii – Anexa nr.11**

Perioada verificata : 01.01.2008 – 31.03.2011.

In perioada verificata, SC .X. SRL a constituit si declarat conform prevederilor legale suma totala de .X. lei, ce a fost achitata integral, mai putin in luna ianuarie 2011, cand s-a declarat si virat contributia de asigurari sociale de sanatate pentru concedii medicale si indemnizatii datorata de angajator in suma de X lei fata de X lei, cat era corect.

Organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar contributia de asigurari sociale de sanatate pentru concedii medicale si indemnizatii datorata de angajator in suma de X lei conform art.6 din OUG nr.158/2005, pentru care s-au calculat penalitati de intarziere in suma de 1 leu conform art.120<sup>1</sup>alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea si completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sume ce au fost achitate in timpul inspectiei fiscale.

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

#### **A. Procedura**

**In ceea ce priveste solicitarea contestatoarei potrivit careia „[...] in dovedirea contestatiei va solicitam sa incuviintati administrarea probei cu inscrisuri si cu expertiza tehnica de specialitate. Apreciem situatia supusa analizei ca fiind una complexa si cu volum mare de informatii astfel incat efectuarea unei probe cu expertiza tehnica de specialitate apare ca fiind una utila, pertinenta si chiar necesara pentru o justa solutionare”, se retine că aprecierea de a apela la serviciile unui expert apartine organelor de inspectie fiscala, inasa potrivit prevederilor art.52 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare „Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.” si art.65 alin.(1) din acelasi act normativ, prevede “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”**

Mai mult, concluziile raportului de inspectie fiscala sunt efectuate si in baza notei explicative, respectiv anexa nr.14 la Raportul de inspectie fiscala nr.1.X./21.11.2011.

#### **B. In ceea ce priveste suma de .X. lei, reprezentand:**

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorari de intarziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei TVA,
- .X. lei majorari de intarziere aferente TVA,

- .X. lei CAS angajator
- .X. lei majorari de intarziere aferente CAS angajator,
- .X. lei CAS angajat,
- .X. lei majorari de intarziere aferente CAS angajator,
- .X. lei somaj angajator,
- .X. lei somaj angajat,
- .X. lei sanatate angajator,
- X lei majorari de intarziere aferente sanatate angajator,
- X lei sanatate angajat,
- X lei majorari de intarziere aferente sanatate angajat,
- X lei concedii si indemnizatii,
- X leu majorari de intarziere aferente concedii si indemnizatii,
- X lei salarii,
- X lei majorari de intarziere aferente salarii,
- precum si diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei 2006-2010 in suma de **.X. lei, stabilita prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./18.11.2011.**

**1. Referitor la suma de .X. lei reprezentând:**

- TVA in suma de .X. lei;
- majorari de intarziere aferente TVA in suma de X lei;
- impozit pe profit in suma de .X. lei;
- majorari de intarziere in suma de .X. lei;
- precum si cheltuielile nedeductibile in suma totala de .X. lei care contribuie la diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei 2006-2010 in suma de .X. lei,

***cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.11.2011 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-CT.X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală care fac obiectul sesizării penale nr..X./22.11.2011 au fost înaintate către Parchetul de pe lângă Tribunalul .X., pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. 1 lit.b) și lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.***

**În fapt,** in perioada 2006-2010 SC .X. SRL nu a inregistrat venituri in suma de **.X. .X. lei** si TVA aferenta perioadei 2008-2010, in suma de **.X. lei**, pentru facturile si raportarile zilnice emise de casa de marcat- anexa nr.1.3, incalcand prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, coroborat cu Anexa nr.1, cap.2 art.214 si art.215 din OMFP nr.1752/2005

pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, Anexa 1, cap.2 art.258 și art.259 din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare și art.19 alin.1, art.140 și art.134<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

SC .X. SRL nu detine documente justificative privind transportul marfurilor în suma de .X. lei, fapt pentru care s-a dispus colectarea TVA în suma de .X. lei, întrucât nu au fost respectate prevederile art.140 alin.1 și art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art.10 alin.1 din Ordinul nr.2222/2006.

Pentru invoice-urile emise către societatea .X. Bulgaria, nu au fost prezentate documente justificative privind transportul marfurilor, fapt pentru care s-a dispus colectarea TVA în suma de .X. lei, nefiind respectate prevederile art.140 alin.1 și art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.10 alin.1 din Ordinul nr.2222/2006.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .X. lei, pentru achiziții de materii prime și materiale pentru lucrările de construcție și amenajare spațiu comercial în valoare de .X. lei, ce aparține administratorului societății .X. .X. , conform Autorizației de construcție nr..X./07.08.2009, lucrări care nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, încălcând prevederile art.145 alin.2 lit.a și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Aceste constatări au fost înscrise atât în Plângerea penală nr..X./22.11.2011 cât și în Raportul de inspecție fiscală nr. .X./21.11.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală.

Directia Generala a Finanțelor Publice .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., plângerea penală nr.1.X./22.11.2011, aflată în copie la dosarul cauzei, precum și Procesul verbal din data de 18.11.2011 ale cărei constatări au fost preluate prin Raportul de inspecție fiscală nr.1.X./21.11.2011 care a sta la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011, contestată, pentru a se cerceta dacă sunt întrunite sau nu elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art.9 alin.1 lit.b și lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, pentru impozitul pe profit în suma de .X. lei și accesorii în suma de .X. lei și TVA în suma de .X. lei și accesorii în suma de .X. lei.

În perioada **31.01.2008-31.12.2009** SC .X. SRL a efectuat înregistrări contabile eronate, fără a avea la baza înregistrării în contabilitate, documente justificative, astfel:

- a preluat eronat în total sume precedente debitoare ale contului 121 „profit și pierdere” suma de .X. lei în loc de .X. lei cât era înregistrat în luna precedentă.

Situatia fiind identica si pentru sume creditoare, respectiv .X. lei fata de .X. lei, marind sodul debitor al contului 121 cu suma de **.X. lei**,

- in luna octombrie 2008 a preluat eronat in total sume precedente creditoare ale contului 371 „*marfuri*” suma de .X. lei in loc de .X. lei, diminuand gestiunea marfii cu suma de **.X. lei**,

- in luna ianuarie 2008, eronat s-a procedat la descarcarea gestiunii marfii vandute in punctul de lucru .X. , inregistrand in contul 607 „*cheltuieli privind marfurile*” suma de **.X. lei**,

- in luna august 2009, eronat s-a procedat la descarcarea gestiunii marfii vandute in punctul de lucru .X. , inregistrand eronat in contul 607 „*cheltuieli privind marfurile*” suma de **.X. lei**,

- in anul 2009, SC .X. SRL a inregistrat marfa degradata in contul 607 „*cheltuieli nedeductibile privind marfa*” in suma de .X. lei, raportand in declaratia 101 privind impozitul pe profit, cheltuiala nedeductibila privind marfurile in suma de .X. lei, diferenta de **.X. lei** a fost stabilita nedeductibila.

Organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de **.X. lei** conform art.21 alin.4 lit.c si lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, SC .X. SRL a înregistrat în perioada 2007-2010 urmatoarele cheltuieli:

- .X. lei reprezentand achizitii de bunuri care nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile sau achizitii ai caror beneficiari sunt persoane fizice,

- .X. lei aferenta facturii nr..X. /24.05.2008 privind achizitia de motorina, pentru care societatea nu a putut justifica consumul,

- .X. lei reprezentand combustibil dat in consum, inregistrat in contul 6022 „*Cheltuieli privind combustibilul*” respectiv in contul 604 „*Cheltuieli privind materialele nestocate*”, fara a detine bonuri de consum.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca cheltuielile în sumă totala de **.X. lei** au fost înregistrate în contabilitatea societatii ca și cheltuieli deductibile, fiind incalcate prevederile art.21 alin.1 si alin.4 lit.f din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, organele de inspectie fiscala au stabilit ca SC .X. SRL în anii 2006 și 2008 contestatoarea a înregistrat cheltuieli reprezentând mărfuri degradate pe care le-a evidențiat în contabilitate ca fiind deductibile, respectiv in contul 607 « Cheltuieli privind marfurile ».

Potrivit prevederilor art.21 alin.4 lit.c din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, suma de **.X. lei** a fost considerata nedeductibila.

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Procesul verbal din data de 18.11.2011 preluate și prin Raportul de inspecție fiscală nr.1.X./21.11.2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. F-CT.X./18.11.2011, contestate, 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 au considerat că în speță se pune problema evitării constituirii, evidențierii, declarării și plății către bugetul general a impozitului pe profit și taxei pe valoare adăugată pentru venituri neevidențiate în actele contabile ori în alte documente legale, evidențierea de operațiuni fictive precum și folosirea cu rea credință a bunurilor sau creditului de care dispune societatea, într-un scop contrar intereselor acesteia, fapte ce au condus la diminuarea sumelor reprezentând impozit pe profit/pierdere fiscală și TVA datorate bugetului de stat pentru perioada 2006-2010.

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.

Mai mult, organele de inspecție fiscală din verificările efectuate în legătură cu veniturile neevidențiate, evidențierea de operațiuni fictive precum și folosirea cu rea credință a bunurilor sau creditului de care dispune societatea, au fost prezentate atât în Sesizarea penală nr.1.X./22.11.2011 întocmită în baza Procesului verbal din data de 18.11.2011, ce a fost înaintată Parchetului pe lângă Tribunalul .X., cât și în Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.11.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.F-CT.X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală, contestată de SC .X. SRL.

De asemenea, prin adresa nr..X./25.10.2012, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. stadiul dosarului format ca urmare a sesizării formulate de DGFP-.X..



În data de 26.11.2012, Parchetul de pe Langa Tribunalul .X. comunica faptul ca dosarul nr..X. /P/2011 nu a fost finalizat si se afla in lucru la I.P.J - S.I.F.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept „*penalul ține în loc civilul*”, precum și faptul că în speță operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema privind omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate.

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

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

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

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

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”,

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Direcția

Generală a Finanțelor Publice .X. a înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./22.11.2011, unde se precizează că în temeiul art.15 Cod procedura penală, DGFP .X. se constituie parte civilă cu suma de .X. lei, suma fiind prevăzută în procesul verbal, precum și accesoriile aferente calculate până la data de 09.11.2011, și *cu orice sumă ce va fi constatată cu ocazia cercetărilor penale.*

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

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analoge sau comparabile.

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

Având în vedere că faptele constatate prin Procesul verbal din data de 18.11.2011, precum și cele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./21.11.2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. F-CT.X./18.11.2011 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./18.11.2011 există o stransă interdependență, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma de .X. lei reprezentând TVA și accesorii în suma de .X. lei și impozit pe profit în suma de .X. lei și accesorii în suma de .X. lei, precum și cheltuielile nedeductibile în suma totală de .X. lei (.X. 2 + .X. ) care contribuie la diminuarea pierderii fiscale aferente perioadei 2006-2010 în suma de .X. lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin. 3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:**

**“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit**

**de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”**

În funcție de soluția pronunțată cu caracter definitiv pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în condițiile legii, în temeiul art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede că: **“Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea[...]”**,

\*            \*  
\*

Intrucat impozitul pe profit si cheltuielile pentru care s-a intocmit Sesizarea penala nr..X./22.11.2011 **influențeaza** atat pierderea fiscala stabilita prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr..X./18.11.2011, cat si impozitul pe profit calculat suplimentar prin Decizia de impunere nr. F-CT .X./18.11.2011, in temeiul art.214 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare **“(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”**, se va suspenda solutionarea cauzei pentru:

- impozit pe profit in suma de .X. lei;
- majorari de intarziere in suma de .X. lei;
- precum si cheltuielile nedeductibile in suma totala de .X. lei

**care contribuie la diminuarea pierderii fiscale aferenta perioadei 2006-2010 in suma de .X. lei**, din prezenta decizie, urmand ca procedura administrativa sa fie reluata la data la care a incetat motivul suspendarii, respectiv la data solutionarii irevocabile a laturii penale, potrivit art.214 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodată, sunt aplicabile și prevederile pct.10.1 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care statuează următoarele:

**“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. În ceea ce privește suma de .X. .lei reprezentând:**

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei accesorii aferente TVA,
- .X. lei CAS angajator
- .X. lei majorari de intarziere aferente CAS angajator,
- .X. lei CAS angajat,
- .X. lei majorari de intarziere aferente CAS angajator,
- .X. lei somaj angajator,
- .X. lei somaj angajat,
- .X. lei sanatate angajator,
- X lei majorari de intarziere aferente sanatate angajator,
- X lei sanatate angajat,
- X lei majorari de intarziere aferente sanatate angajat,
- X lei concedii si indemnizatii,
- X leu majorari de intarziere aferente concedii si indemnizatii,
- X lei salarii,
- X lei majorari de intarziere aferente salarii,

**cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care S.C. .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.**

**În fapt**, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .X. lei, conform prevederilor art.145 si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat SC .X. SRL a achizitionat marfuri in perioada 16.05.2007-26.11.2010 in valoare de .X. lei de la contribuabili care au fost declarati inactivi conform prevederilor OMF nr.575/2006 si OPANF nr.20/08.01.2010, OPANAF nr.1167/29.05.2009 si OPANAF nr.2499/21.09.2010 sau care au fost radiati.

Organele de inspectie fiscala au stabilit o diferenta de TVA suplimentara de plata in suma de .X. lei, urmare a neconcordanței dintre evidenta contabila si deconturile depuse de societate.

SC .X. SRL a preluat in mod eronat sumele de TVA din jurnale de vanzari si cumparari incalcand prevederile OMFP nr.94/2008 pentru aprobarea

modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", OMFP nr.116/2009 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.746/2008 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", OPANAF nr.77/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată", OPANAF nr.2245/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată" și OPANAF nr.183/2010 pentru aprobarea modelului și conținutului formularului (300) "Decont de taxă pe valoarea adăugată".

Pentru TVA stabilit suplimentar în suma de .X. lei au fost calculate majorări și dobânzi de întârziere în suma de .X. lei și penalități de întârziere în suma de .X. lei conform art.120 din OG nr.92/2004 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și art.120<sup>1</sup> alin.2 lit.c din OUG nr.39/2010 pentru modificarea și completarea OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit contribuții sociale (CAS angajator, CAS angajat, somaj angajator, somaj angajat, sănătate angajator, sănătate angajat, concedii și indemnizații, salarii) în suma totală de .X. lei și majorări aferente în suma de X lei.

Prin contestația formulată, S.C. .X. SRL deși contestat întreaga sumă stabilită suplimentară de plată, nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. +.X. ) și accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuții sociale în suma de 27.X. lei și accesorii aferente în suma de X lei precum stabilite prin Decizia de impunere nr. F-CT .X./18.11.2011, contestată.

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

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

**c) motivele de fapt și de drept;**

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

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

*”Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.*

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

Se reține că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei (.X. +.X. ) și accesorii aferente în sumă de .X. lei, contribuții sociale în suma de 27.X. lei și accesorii aferente în suma de X lei, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat nici un articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.1169 Cod Civil „*cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească*”. Acest articol nu a fost abrogat, fiind în prezent în vigoare conform art.230 din Legea nr.71/2011 pentru punerea în aplicare a Legii nr.287/2009 privind Codul Civil.

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

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

Totodată, prin Decizia nr.3250/2010 în dosarul nr.935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeținerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că **S.C. .X. SRL**, deși contestă taxa pe valoarea adăugată, contribuții sociale precum și diminuarea pierderii fiscale, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a

contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat Decizia de impunere nr. F-CT.X./18.11.2011 cu privire la suma totală de **.X. lei (.X. +.X. +.X. )**, conform prevederilor pct. 2.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră „*organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv*”, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de **S.C. .X. SRL** pentru acest capăt de cerere în conformitate cu art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: „*Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.*”, coroborat cu pct. 11.1 lit. b 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, care stipulează:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

***b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”***.

**3. Referitor la suma de .X. lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă operațiunile privind scaderea din gestiune a marfurilor degradate sunt impozabile, în condițiile în care societatea contestatoare susține că îndeplinește condițiile impuse de Codul fiscal pentru a nu intra în categoria operațiunilor impozabile, fără a depune documente din care să rezulte îndeplinirea cumulativă a celor trei condiții impuse de lege: că bunurile nu sunt imputabile, că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și că bunurile s-au distrus și nu mai intră în circuitul economic.**

**În fapt**, societatea contestatoare a înregistrat în evidențele contabile în exercițiul financiar 2006 și exercițiul financiar 2008, cheltuieli cu scoaterea din gestiune a marfurilor degradate, în sumă totală de **.X. lei**, pentru care nu a colectat taxa pe valoarea adăugată, întrucât a considerat că bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, nu constituie livrare de bunuri, în sensul art.128 alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încadrat în mod eronat aceste cheltuieli în prevederile art.128 alin.(8) lit.b) din Legea

nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, deoarece nu au fost îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la Titlul VI pct.6 alin.(12) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin contestație, SC .X. SRL susține ca „*Scoaterea din gestiune a marfurilor degradate calitativ pentru care nu a colectat TVA în suma de .X. lei – Sustinerile referitoare la netemeinicia și nelegalitatea concluziilor organului fiscal referitor la problema marfurilor degradate calitativ au fost detaliate în cadrul primei secțiuni referitoare la impozitul pe profit.*”

**În drept**, potrivit prevederilor art.128 alin.(1) și alin.(9) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind livrarea de bunuri:

**“(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.**

**(9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):[...]**

**b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate în condițiile stabilite prin norme;”**

Același conținut cu prevederile art.128 alin. (1) și alin. (9) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au și prevederile art.128 alin. (1) și alin.(8) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2007.

Coroborate cu prevederile pct.6 alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codul fiscal:

**“(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:**

**a) bunurile nu sunt imputabile;**

**b) degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;**

**c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.”**

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că nu constituie livrare de bunuri, bunurile de natura stocurilor casate și clasate dacă sunt îndeplinite **în mod cumulativ condițiile impuse de normele metodologice**, respectiv: bunurile să nu fie imputabile; degradarea calitativă a bunurilor să se datoreze unor cauze obiective dovedite cu documente; să se facă dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Prevederile pct.49 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv:



**“49. Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării, respectiv a urmării decontării creanțelor.**

**Pe baza explicațiilor primite și a documentelor cercetate, comisia de inventariere stabilește caracterul lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierea constatate, precum și caracterul plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.”**

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezultă că pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării, respectiv a urmării decontării creanțelor. Pe baza explicațiilor primite și a documentelor cercetate, comisia de inventariere stabilește caracterul lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierea constatate, precum și caracterul plusurilor, propunând, în conformitate cu dispozițiile legale, modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii.

Potrivit prevederilor art.27 din Legea nr.15 din 24 martie 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale în vigoare începând cu data de 31.08.2003:

***“Declasarea și casarea unor bunuri materiale, altele decât mijloacele fixe, sunt de competența consiliilor de administrație ale agenților economici, respectiv a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.”***

Potrivit prevederilor enunțate mai sus, rezultă că declasarea și casarea unor bunuri materiale, altele decât mijloacele fixe, sunt de competența consiliilor de administrație ale agenților economici, respectiv a responsabilului cu gestiunea patrimoniului.

Din analiza documentelor depuse de societate, respectiv Procesele verbale fara numar/25.05.2006, nr.X/20.09.2008 si nr.X/03-30.09.2008, precum si anexe la aceste procese verbale care contin aprobarea administratorului societatii privind scaderea din gestiune a bunurilor aflate in procesele verbale, pentru produsele degradate în anul 2006 si 2008, se retine ca societatea nu prezintă documente din care să rezulte:

- comisia de inventariere,

- data când s-au achiziționat aceste bunuri degradate,
- gradul de degradare al acestora,
- cauzele depreciilor constatate de comisia de inventariere și propunerile privind modul de remediere a celor constatate,
- explicațiile scrise de la persoanele care au avut răspunderea gestionării stocurilor respective, din care să rezulte caracterul obiectiv al depreciilor stocurilor degradate calitativ, rezultate în urma inventarierii.

Pe baza explicațiilor primite și a documentelor cercetate, comisia de inventariere trebuia să stabilească caracterul depreciilor constatate, aspecte pentru care societatea nu prezintă documente așa cum prevede pct.49 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv.

Prin urmare, se reține că întrucât SC .X. SRL nu a procedat în conformitate cu legislația în vigoare la momentul efectuării operațiunilor, respectiv nu a îndeplinit cumulativ condițiile prevăzute la pct.6 alin.(9) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 privind Normele de aplicare a Codul fiscal, respectiv nu a dovedit cu documente că bunurile degradate nu sunt imputabile, că degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente justificative, respectiv nu prezintă explicațiile scrise de la persoanele care au avut răspunderea gestionării stocurilor respective, rezultă că obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011 sunt legal calculate în raport cu legislația în vigoare, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : “11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

*a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”,* contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de **.X. lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată, stabilită în conformitate cu prevederile art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**4. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de .X. lei, Agentia Nationala de Administrare Fiscala prin Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor este investita sa se pronunte dacă operațiunile efectuate de SC .X. SRL reprezentând livrări intracomunitare de bunuri sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată în condițiile în care la data facturării societățile în cauză nu dețineau cod valid de TVA.**

**În fapt**, în perioada ianuarie 2009 – mai 2010 SC .X. SRL a efectuat către societățile .X. cod TVA HU.X. , .X. X. cod TVA CZ.X. și .X. .X. SL cod TVA ESB.X. livrări intracomunitare de bunuri în sumă de .X. lei, în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările intracomunitare efectuate de SC .X. SRL către aceste societăți nu a fost justificată scutirea de taxa pe valoarea adăugată, întrucât codul de TVA înscris pe facturi nu este valid, potrivit răspunsului la solicitarea de verificare a validității codului de înregistrare în scopuri de TVA și a datelor de identificare a persoanelor înregistrate în scopuri de TVA.

Având în vedere cele constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei taxa pe valoarea în sumă toală de .X. lei.

Prin contestația formulată, SC .X. SRL susține ca *„organul fiscal a interpretat și aplicat în consecință eronat prevederile Codului fiscal. [...] SC .X. SRL nu a prestat în beneficiul respectivilor agenți economici servicii de transport/livrare marfuri și nici nu a beneficiat din partea acestora de asemenea servicii astfel încât se impune a fi delimitate cele două categorii de prestații comerciale.”*

**În drept**, art.143 alin.2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă începând cu data de 01.01.2009, prevede:

**„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:**

**a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, [...]”.**

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit.a) - i), art.143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, la art.10 alin.(1) prevede:

**„(1) Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceluiași alineat, din Codul fiscal se justifică cu:**

**a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;**

**b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, și după caz,**

**c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”**

Art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează că:

**„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:  
i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);”**

Față de prevederile legale de mai sus factura fiscală emisă pentru livrări intracomunitare trebuie să cuprindă în mod obligatoriu codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru.

Din Raportul de inspectie fiscala nr..X./21.11.2011 reiese că în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că pentru livrările intracomunitare efectuate de SC .X. SRL către societatile .X. din Ungaria cod TVA HU.X. , .X. X. din Cehia cod TVA CZ.X. și .X. .X. SL cod TVA ESB.X. , pentru care au fost emise facturi în valoare de .X. .470 lei, nu se justifică scutirea de taxă pe valoarea adăugată conform art.10 alin.1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe facturi nu a fost înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru, ci un cod care nu mai era valabil în perioada emiterii facturilor către aceste societăți.

Referitor la faptul că aceste coduri de înregistrare în scopuri de TVA ale societăților menționate nu mai erau valabile se reține că, societatile a fost verificate ca urmare a adresei nr..X./22.09.2011 emisă de Compartimentul Judetean de Informatii Fiscale din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice .X..

Potrivit adresei de la Compartimentul Judetean de Informatii Fiscale din cadrul Direcției Generale a Finantelor Publice .X., rezultă că:

- pentru .X. din Ungaria cod TVA HU.X. nu detine cod valabil de identificare in scopuri de TVA,
- pentru .X. X. din Cehia codul CZ.X. de înregistrare în scopuri de TVA nu este valabil in perioada 23.04.2010-02.07.2010;
- pentru .X. .X. SL cod TVA ESB.X. nu detine cod valabil de identificare in scopuri de TVA.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că facturile emise de SC .X. SRL către cele trei societăți menționate, în perioadele precizate, nu

conțin toate informațiile prevăzute de lege, respectiv codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de către autoritățile fiscale.

In ceea ce privește susținerea societății conform careia „[...] aceste raporturi comerciale au avut ca obiect achiziția de produse (legume și/sau fructe), iar transportul acestora de la sediul/punctul de lucru al vânzătorului către sediul/punctul de lucru al cumpărătorului intervine ca un accesoriu al tranzacției comerciale principale [...]”, „astfel încât se impune a fi delimitate cele două categorii de prestații comerciale”, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că SC .X. SRL a emis facturi de vânzare (invoice) către acești clienți, veniturile au fost înregistrate în evidența contabilă și declarate în *Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestarile intracomunitare 390*, la rubrica livrări și nu prestări servicii.

Ca urmare, în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu beneficiază de scutire de TVA, au aplicat cota de 19% și au calculat valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată aferentă acestor operațiuni, motiv pentru care în temeiul art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit.a) din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră : “11.1. *Contestația poate fi respinsă ca:*

a) *neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă totală de .X. lei.*

**5. In ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, se poate pronunța dacă SC .X. SRL beneficiază de scutire de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare în condițiile în care societatea prezintă la contestație documente suplimentare neanalizate de organele de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în perioada verificată SC .X. SRL a efectuat către Imp Exp .X. .X. Polonia, .X. .X. Austria, .X. .X. Germania, .X. Ungaria și .X. Polonia, livrări intracomunitare de bunuri în regim de scutire de taxă pe valoarea adăugată.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că SC .X. SRL nu detine documente justificative privind transportul marfurilor.

Ca urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru livrările intracomunitare efectuate de SC .X. SRL către Imp Exp .X. .X. , .X. .X. , .X. .X. , .X. si .X. .

Contestatoarea susține că „apreciem ca fiind superficiale si eronate concluziile raportului de inspectie fiscala in sensul ca suntem in masura sa facem dovada raporturilor comerciale derulate de partenerul .X. Polonia. Anexam in acest scop inscrisuri ce confirma afirmatiile enuntate, respectiv facturi fiscale si CMR-urile aferente”.

**În drept**, art.128 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*„Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.”*

La alin.9 al aceluiași articol este stipulat:

*„Livrarea de bunuri*

*(9) Livrarea intracomunitară reprezintă o livrare de bunuri, în înțelesul alin. (1), care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de altă persoană în contul acestora.”*

Scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru livrările intracomunitare este reglementată de art.143 alin.2 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

*„(2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:*

*a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru”[...]*

iar la alin.3 din același act normativ se prevede că :

*“(3) Prin ordin al ministrului finanțelor publice se stabilesc, acolo unde este cazul, documentele necesare pentru a justifica scutirea de taxă pentru operațiunile prevăzute la alin.(1) și (2) și, după caz, procedura și condițiile care trebuie îndeplinite pentru aplicarea scutirii de taxă.”*

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr.2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art.143 alin.(1) lit. a) - i), art.143 alin.(2) și art.144<sup>1</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care, la art.10 alin.1 precizează:

*„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu*

excepțiile de la pct.1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru și dacă este justificată cu factură care să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.5 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alte documente.**

Din analiza documentelor prezentate, efectuată de organele de inspecție fiscală, a rezultat că taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei a fost înscrisă într-un număr de 11 de facturi, pentru care nu au fost prezentate documente de transport, respectiv CMR-uri.

În ceea ce privește transportul rutier, documentele de transport sunt reglementate prin Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), respectiv scrisoarea de trăsură CMR, prin care, la art.5 se prevede:

**„1. Scrisoarea de trăsură este întocmită în trei exemplare originale, semnate de expeditor și de transportator, aceste semnături putând să fie imprimare sau înlocuite prin ștampilele expeditorului și transportatorului, dacă legislația țării în care este întocmită scrisoarea de trăsură o permite. Primul exemplar se remite expeditorului, al doilea însoțește marfa, iar al treilea se reține de transportator.”**

Potrivit acestor prevederi legale primul exemplar original al scrisorii de trăsură, semnat și/sau ștampilat de către expeditor și transportator, se predă expeditorului, al treilea exemplar original se reține de către transportator, iar al doilea exemplar original însoțește marfa și este cel care va fi remis destinatarului mărfii, în conformitate cu art.13 pct.1 Decretul nr.451/1972, conform căruia:

*„1. După sosirea mărfii la locul prevăzut pentru eliberare, destinatarul are dreptul de a cere ca al doilea exemplar al scrisorii de trăsură să-i fie remis și ca marfa să-i fie eliberată contra unei dovezi de primire. Dacă pierderea mărfii este stabilită sau dacă marfa nu a sosit la expirarea termenului prevăzut în articolul 19, destinatarul este autorizat să pretindă în numele său de la transportator drepturile care rezultă din contractul de transport.”*, acesta fiind momentul în care destinatarului îi revine dreptul de dispoziție asupra mărfii, dacă pe scrisoarea de trăsură nu există alte prevederi exprese.

Totodată, potrivit art.6 pct.1 din Decretul nr.451/1972 privind aderarea Republicii Socialiste România la Convenția referitoare la contractul de transport internațional de mărfuri pe șosele (CMR), scrisoarea de trăsură trebuie să conțină următoarele date:

- „a) locul și data întocmirii sale;*
- b) numele și adresa expeditorului;*
- c) numele și adresa transportatorului;*
- d) locul și data primirii mărfii și locul prevăzut pentru eliberarea acesteia;*
- e) numele și adresa destinatarului;*
- f) denumirea curentă a naturii mărfii și felul ambalajului, iar pentru mărfurile periculoase, denumirea lor general recunoscută;*
- g) numărul coletelor, marcajele speciale și numerele lor;*
- h) greutatea brută sau cantitatea astfel exprimată a mărfii;*
- i) cheltuielile aferente transportului (preț de transport, cheltuieli accesorii, taxe de vamă și alte cheltuieli survenite de la încheierea contractului și pînă la eliberare);*
- j) instrucțiunile necesare pentru formalitățile de vamă și altele;*
- k) indicația că transportul este supus regimului stabilit prin prezenta convenție și nici unei alte clauze contrare.”*

Astfel, în temeiul prevederilor legale citate mai sus, scrisoarea de trăsură face dovada condițiilor contractului și a primirii mărfii de către transportator.

La dosarul contestației SC .X. SRL a depus trei copii de pe CMR-uri aferente Invoice-urilor .X. , .X. și .X. , dar nu a depus CMR și pentru Invoice .X. /20.10.2010.

Prin urmare, în exercitarea rolului activ al organelor de inspecție fiscală, acestea trebuie să verifice realitatea operațiunilor, în urma cărora să rezulte dacă, în fapt, mărfurile au părăsit/nu au părăsit teritoriul României astfel încât, societatea să poată beneficia/să nu poată beneficia de scutirea de taxă pe valoarea adăugată aferentă livrărilor intracomunitare.

În același sens este și jurisprudența europeană, precum și punctul de vedere al Direcției de legislație în domeniul TVA din cadrul Ministerului



Finanțelor Publice exprimat prin adresa nr..X. /2009, anexat în copie la dosarul cauzei, pentru o speță similară, care precizează:

„[...] potrivit practicii comunitare în domeniu, organele fiscale trebuie să aibă în vedere totodată **prevalența fondului asupra formei** în ceea ce privește analiza documentelor de transport.

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 baza de probe sau constatări proprii. În astfel de situații intervine rolul inspectorului fiscal, care poate stabili dacă operațiunea în cauză este reală sau nu și, în consecință, dacă se consideră sau nu justificată acordarea dreptului de deducere, respectiv colectarea taxei. [...]*

*Prin decizia în cazul C-409/04, CEJ a stabilit că scutirea de taxă pe valoarea adăugată pentru o livrare intracomunitară de bunuri, nu devine aplicabilă decât atunci când dreptul de a dispune de bun ca un proprietar a fost transmis persoanei care îl achiziționează și când furnizorul dovedește că **acest bun a fost expedit sau transportat în alt stat membru și că, în urma acestei expediții sau a acestui transport, bunul a părăsit în mod fizic teritoriul statului membru de livrare.***”

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

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

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.

In concluzie, luand in considerare faptul ca solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii, conform art.213 alin.1 din OG nr.93/2003 privin Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:« (1) *În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”, precum si faptul ca Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor constata ca prin *Raportul de inspectie fiscala nr.1.X./21.11.2011* care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.F-CT.X./18.11.2011*, nu au fost analizate documentele prezentate in sustinerea contestatiei de catre contestatara, potrivit art.213 alin.4 din OG nr.93/2003 privin Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, « (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.* », se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

*“(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.”*

coroborate cu cele ale art. 216 alin. 3<sup>1</sup> din același act normativ și cu pct.11.6 din Ordinul nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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.”*

Prin urmare, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate pronunța pe fondul cauzei, întrucât organele de inspecție fiscală nu au verificat **dacă bunurile au fost transportate din România în alt stat membru** conform prevederilor legale enunțate anterior, în temeiul de drept ce reglementează livrările de bunuri, astfel încât în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, se va desființa parțial *Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-CT.X./18.11.2011* pentru taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală prin alta echipă, să reanalizeze situația în funcție de rețineri, documente, argumente și dispozițiile legale mai sus invocate ținând seama și de celelalte argumente ale societății contestatoare.

**6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în suma de .X. lei (X+.X. +.X. ), Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă combustibilului achiziționat cât și pentru achizițiile de bunuri ai caror beneficiari sunt persoane fizice, în condițiile în care societatea nu demonstrează cu documente justificative dacă bunurile achiziționate au fost destinate în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, SC .X. SRL a înregistrat în perioada 2007-2010 taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri, conform Anexa nr.1.5 și nr.1.7, astfel:

- .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de bunuri pentru care nu se justifică realizarea de venituri impozabile sau pentru care beneficiari sunt persoane fizice,

- .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă facturii nr..X. /24.05.2008 privind achiziția de motorină, pentru care societatea nu a putut justifica consumul,

- .X. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă combustibilului dat în consum, înregistrat în contul 6022 „Cheltuieli privind combustibilul” respectiv în contul 604 ”Cheltuieli privind materialele nestocate”, fără a deține bonuri de consum.

Având în vedere că societatea nu a probat cu documente necesitatea achiziției de bunuri în folosul operațiunilor taxabile, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de **.X. lei**, în baza art.145 alin.2 lit.a, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.46 alin.2 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

Societatea invoca în materia taxei pe valoarea adăugată că *„Ne-am exprimat anterior punctul de vedere cu privire la legalitatea și oportunitatea realizării respectivelor cheltuieli în cadrul secțiunii aferente impozitului pe profit și care justifică legalitatea deducerii taxei pe valoarea adăugată. Pentru acest motiv nu vom reitera susținerile anterior detaliate.”*.

**În drept**, art.145 alin.2 lit.a) și art.146 alin.1 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare în vigoare în perioada verificată, prevăd :

*“ (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.146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere*

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

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

coroborate cu cele ale pct.46 alin.2 lit.a) din H.G.nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal :

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

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri este condiționat de destinația bunurilor achiziționate, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și **să fie însoțite de documente justificative**.

Astfel, se retine ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea serviciilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată revenind persoanei impozabile care a achiziționat serviciile respective.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

1.TVA in suma de .X. lei se compune din:

- X lei consum apa persoana fizica .X. ,
- X factura dedusa de doua ori,
- X lei abonament persoana fizica X.

Astfel, doar suma de X lei reprezinta TVA aferent a unui serviciu de transport pentru angajatul societatii, conform celor 4 facturi emise in perioada 08.07.2008-24.11.2008, fiecare prezentand TVA in suma de X lei .

Spre exemplificare, factura nr..X. /27.10.2008 prezinta la rubrica „*cumparator*”, numele angajatului .X. .X. .

2.TVA in suma de .X. lei este aferenta facturii nr..X. /24.05.2008 reprezentand .X. litri motorina,

3. TVA in suma de .X. lei este aferenta achizitionarii cu combustibil in suma de .X. lei, conform Anexa nr.1.7.

In ceea ce priveste dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferenta serviciilor si bunurilor achizitionate de SC .X. SRL sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 lit. a) si art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si prevederile pct. 46 alin.(2) lit.a din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit carora pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata persoana impozabila trebuie sa utilizeze bunurile și serviciile achizitionate pentru operatiuni care dau drept de deducere a taxei să fie efectuate în scopul operațiunilor sale taxabile, din constatări rezultând că aceasta condiție nu a fost respectată, respectiv că societatea nu a prezentat documente prin care sa se justifice achizitia de servicii pentru beneficiari persoane fizice, cat si consumul de combustibil, respectiv, bonuri de consum, foi de parcurs, deconturi de cheltuieli pentru deplasari, ordine de deplasare/delegatie in tara sau strainatate, mijlocul de transport, care să justifice prestarea efectivă în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Din documentele prezentate la contestație:

- copie xerox de pe contractul de munca al salariatului pentru care s-a suportat transportul la locul de munca,
- borderourile de vanzari si avizele de insotire a marfii emise de SC .X. SRL si confirmate de reprezentantul SC .X. SRL, respectiv bonuri fiscale pe care exista inserat numarul de inmatriculare al autovehiculului care s-a deplasat si care a fost alimentat,

documente din care nu rezultă dacă achizițiile de bunuri și servicii au fost efectuate în folosul activității desfășurată de SC .X. SRL, întrucât:

- facturile emise de SC .X. SRL, privind transportul angajatului .X. .X. , au fost emise către cumparator .X. .X. , și nu către SC .X. SRL fără a prezenta decontul de deplasare,
- borderourile de vânzări combustibil SC .X. SRL sunt emise ulterior facturii nr..X. /24.05.2008, iar pe avizele de însoțire prezentate se face mențiunea „urmeaza factura”. Mai mult, cantitatea de combustibil din borderouri nu corespunde cu cantitatea de combustibil din factura.
- alimentările cu combustibil din anexa nr.1.7 la Raportul de inspecție fiscală nr.1.X./21.11.2011, au fost efectuate de la stații din zona .X. -X. , ori din deconturi și foile de parcurs rezultă că autovehiculele au circulat pe traseu .X. – X – X și retur.

Mai mult, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează la pct.46, următoarele:

*„(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>.*

*(3) Facturile emise pe numele salariaților unei persoane impozabile aflați în deplasare în interesul serviciului, pentru transport sau cazarea în hoteluri sau alte unități similare, permit deducerea taxei pe valoarea adăugată de către persoana impozabilă dacă sunt însoțite de decontul de deplasare. Aceleași prevederi se aplică și în cazul personalului pus la dispoziție de o altă persoană impozabilă sau pentru administratorii unei societăți comerciale.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că pentru a deduce TVA înscrise în bonuri fiscale de aprovizionare cu carburanți auto acestea trebuie să fie ștampilate **de către emitent** și să aibă înscrise, de asemenea, de către **emitent** denumirea cumparatorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului, iar facturile de transport emise pe numele salariaților trebuie să fie însoțite de decont de deplasare.

Asa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, la data efectuării inspecției fiscale, bonurile fiscale cu care societatea s-a aprovizionat cu carburanți auto în perioada iunie 2010 – decembrie 2010 nu erau ștampilate și nu aveau înscrise **de către emitent** denumirea cumparatorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului, așa cum menționează și contestatara în nota explicativă, respectiv “*exista posibilitatea ca din eroare să nu fi fost inserate pe toate bonurile fiscale numerele de înmatriculare ale autovehiculelor [...]*”.

Se retine și faptul că acordarea dreptului de deducere a TVA aferenta unor achizitii de bunuri si servicii este conditionată de respectarea prevederilor legale mentionate mai sus si nu de deductibilitatea sau nedeductibilitatea cheltuielilor respective la calculul impozitului pe profit, asa cum mentioneaza contestatara „*Ne-am exprimat anterior punctul de vedere cu privire la legalitatea si oportunitatea realizarii respectivelor cheltuieli in cadrul sectiunii aferente impozitului pe profit si care justifica legalitatea deducerii taxei pe valoarea adaugata. Pentru acest motiv nu vom reitera sustinerile anterior detaliate.*” .

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție fiscală in mod legal au stabilit în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, motiv pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din 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 căroră :

*“Contestația poate fi respinsă ca : a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”,*  
se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru această sumă.

**7. Referitor la accesoriile în sumă de .X. lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat în condițiile în care, parțial, decizia de impunere contestată a fost desființată pentru debitul ce a constituit bază de calcul.**

**În fapt**, pentru pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar în sumă de .X. lei au fost calculate în sarcina societății accesorii în sumă de .X. lei

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, potrivit celor analizate la cap.III pct.5 din prezenta decizie urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei potrivit cap.III pct. 3, 4 si 6 din prezenta decizie urmează a se respinge contestația ca

neîntemeiată, iar potrivit principiului de drept conform căruia accesoriul urmează principalul, accesoriile sunt datorate.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.119 și art.120 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd că:

„ART.119

*(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.*

ART.120

*„(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv” .*

Întrucât, pentru taxa pe valoarea adaugata se prezinta atat solutia de desfiintare cat si respingere ca nemotivata si neintemeiata, și întrucât organul de soluționare a contestației nu se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor datorate bugetului de stat, în temeiul art.216 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(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”* coroborat cu pct.(3<sup>1</sup>) din același articol și cu pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, și având în vedere că organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul accesoriilor aferente taxei pe valoarea adaugata pentru care s-a desființat si respins decizia de impunere contestată, **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru accesoriile în suma totala de .X. lei aferente taxei pe valoarea adaugata stabilite suplimentar**, urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la recalcularea acestora în funcție și de cele stabilite la reanalizarea capetelor de cerere pentru care s-a desființat decizia de impunere contestată.

**8. Referitor la Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală are competența materială de a soluționa acest capăt de cerere, în condițiile în care Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CT.X./18.11.2011 la data depunerii contestației SC .X. SRL nu avea calitatea de mare contribuabil iar actul administrativ fiscal nu a fost emis de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală.**



**În fapt**, prin Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CT.X./18.11.2011 s-a constatat nemodificarea bazei de impunere pentru impozitele verificate si pentru care nu s-au dispus sume suplimentare de plata.

Prin contestatia formulata, SC .X. SRL contesta si Decizia privind nemodificarea bazei de impunere inregistrata sub nr.F-CT .X./18.11.2011.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.205 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

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

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

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

coroborat cu prevederile art. 206 alin. (2) din același act normativ :

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

Potrivit art.209 alin.1 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, conform cărora:

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

**[...]**

*c) Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesoriile acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de 3 milioane lei sau mai mare, pentru contestațiile formulate de marii contribuabili, **precum și cele formulate împotriva actelor enumerate în prezentul articol, emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală, indiferent de cuantum.”***

Potrivit art.88 lit.e) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

*b) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”,*

De asemenea, potrivit prevederilor art.2 și art.3 din OMFP nr.1267/2006 pentru aprobarea formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"*, cu modificările și completările ulterioare:

*“ART. 2*

***Competența de a emite formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" revine organelor de inspecție fiscală care au efectuat inspecția fiscală.***

*ART. 3*

*Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" se completează conform instrucțiunilor prevăzute în anexa nr. 2.”*

Conform prevederilor de la lit.a și b din Anexa 2 Instrucțiuni de completare a formularului *"Decizie privind nemodificarea bazei de impunere"* la OMFP nr.1267/2006, cu modificările și completările ulterioare:

*“a) Formularul "Decizie privind nemodificarea bazei de impunere" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale pentru stabilirea obligațiilor fiscale, conform Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

*b) Decizia privind nemodificarea bazei de impunere se va emite la finalizarea unei inspecții fiscale generale sau parțiale, numai în cazul în care se constată că toate obligațiile bugetare care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost corect determinate.”*

Având în vedere cele de mai sus, precum și pentru faptul că obligațiile bugetare corect determinate care fac obiectul Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CT.X./18.11.2011, sunt în cuantum de până la 3 milioane lei, soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența structurii teritoriale cu atribuții de soluționare a contestațiilor, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală neavând competența materială de soluționare a contestației formulată împotriva acestui act administrativ fiscal.

Prin urmare, pentru capatul de cerere privind Decizia de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CT.X./18.11.2011 dosarul contestației S.C. .X. SRL va fi transmis Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al deciziei de nemodificare a

bazei de impunere contestată, în vederea înaintării spre competență soluționare Serviciului de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.214 alin.1 lit.a, art.216 alin.1, alin.3 și alin.3<sup>1</sup> din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.10.1, pct.11.1 lit.a) și lit.b), pct.11.6 din OPANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se

## **DECIDE**

**1.** Suspendarea soluționării contestației formulate de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală, emisa de DGFP .X., pentru suma de **.X. lei** reprezentând:

- TVA în suma de .X. lei;
- majorări de întârziere aferente TVA în suma de .X. lei;
- impozit pe profit în suma de .X. lei;
- majorări de întârziere în suma de .X. lei;
- precum și desființarea totală a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./18.11.2011 privind diminuarea pierderii fiscale în suma de **.X. lei** ca urmare a stabilirii la control de cheltuielile nedeductibile și venituri impozabile în suma totală de .X. lei (.X. +.X. +.X. +.X. +.X. ), 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.

Transmiterea dosarului cauzei către Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea să fie remis organului competent pentru soluționarea cauzei potrivit dispozițiilor legale.

**2.** Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- .X. lei taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei accesorii aferente TVA,
- .X. lei CAS angajator
- .X. lei majorări de întârziere aferente CAS angajator,

- .X. lei CAS angajat,
- .X. lei majorari de intarziere aferente CAS angajator,
- .X. lei somaj angajator,
- .X. lei somaj angajat,
- .X. lei sanatate angajator,
- .X. lei majorari de intarziere aferente sanatate angajator,
- .X. lei sanatate angajat,
- .X. lei majorari de intarziere aferente sanatate angajat,
- .X. lei concedii si indemnizatii,
- .X. leu majorari de intarziere aferente concedii si indemnizatii,
- .X. lei salarii,
- .X. lei majorari de intarziere aferente salarii.

**3.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F–CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru suma de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

**4.** Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.F–CT .X./18.11.2011 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- .X. lei TVA;
- .X. lei majorări de întârziere aferente TVA

urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa sa reanalizeze cauza, pentru aceeasi perioada si pentru aceleasi debite si accesorii, să emită un nou act administrativ fiscal, in functie de cele reținute in cuprinsul prezentei deciziei.

**5.** Constatarea necompetenței materiale a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală privind contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de nemodificare a bazei de impunere nr.F-CT .X./18.11.2011 și transmiterea acesteia Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X. - Activitatea de Inspecție Fiscală, în calitate de organ emitent al deciziei de nemodificare a bazei de impunere în vederea înaintării, spre competență soluționare, Serviciului de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului .X..

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel .X. sau la Curtea de Apel .X. , in termen de 6 luni de la comunicare.

**.X.**

**DIRECTOR GENERAL**