



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală



Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice - Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații

str. Gheorghe Lazăr nr. 9B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 332

D E C I Z I E nr. 2348/26.02.2019

privind modul de soluționare a contestației depusă de societatea **X SRL** înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../04.12.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de A.J.F.P Hunedoara cu adresa HDG_AIF ...28.11.2018, asupra contestației formulată de societatea **X SRL**, cu sediul în municipiul Hunedoara..., jud.Hunedoara și sediul procesual ales la Cabinet de avocat „...” din Timișoara, str.... jud.Timiș, înmatriculată la ORC Hunedoara sub nr.J20/...1998, CUI ... reprezentată prin dna ..., în calitate de administrator.

Contestația a fost formulată împotriva :

1.Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD .../28.09.2018 privind suma totală de 290.960 lei reprezentând :

- TVA stabilită suplimentar: ... lei;
- impozit pe profit ... lei

2. Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală (anexă la decizia de impunere nr..../28.09.2018);

3. Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.09.2018.

Totodată petenta contestă și baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de ... lei, aferentă TVA și impozitului pe profit stabilit suplimentar.

Contestația a fost înregistrată la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HD-REG .../22.11.2018 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../04.12.2018, fiind depusă în termenul de 45 zile prevăzut de art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în

raport de data comunicării actului administrativ fiscal contestat, respectiv 11.10.2018, potrivit confirmării de primire , atașată în copie la dosarul contestației.

Prin Completarea la contestație depusă și înregistrată, de petentă, la AJFP Hunedoara , sub nr. HD-REG .../29.11.2018 și la DGRFP Timișoara sub nr. TMR-DGR .../03.01.2019, petenta își majorează pretențiile prezentate în contestație, în sensul solicitării considerării sumei de ... lei ca și cheltuială deductibilă, la nivelul anului 2014, reprezentând baza impozabilă aferentă căreia organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe profit în sumă de ... lei.**

Potrivit prevederilor pct.3.8 și 3.9 din OPANAF Nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ 3.8. Când contestatorul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar.

3.9. Prin majorare de pretenție se înțelege diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.”

Raportat la aceste prevederi legale, precizăm că dosarul conținând Completarea la contestația înregistrată de petentă la A.J.F.P. Hunedoara sub nr. HD-REG .../22.11.2018 și la D.G.R.F.P Timișoara sub nr. TMR-DGR .../04.12.2018, a fost transmis către AJFP Hunedoara cu poșta, data comunicării fiind 22.11.2018, potrivit celor înscrise pe amprenta ștampilei AJFP Hunedoara de pe confirmarea de primire atașată în copie la dosarul contestației, respectându-se astfel dispozițiile procedurale referitoare la termenul în care petenta putea să își majoreze pretențiile.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta susține următoarele:

În urma inspecției fiscale, inspectorii fiscali au concluzionat ca petenta nu ar fi înregistrat în evidența contabilă facturi identificate la societățile partenere în suma de ...lei, din care baza impozabilă suma de ... lei și ... lei TVA.

Totodată , s-a reținut de către inspectorii fiscali ca în perioada verificată 2013-2017, petenta ar fi întocmit și evidențiat în contabilitate, în

baza unor articole contabile, cheltuieli prin conturile 6022, 6024, 6028, fara a pune la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative. De asemenea, s-a retinut ca petenta ar fi inregistrat in contul 625 cheltuieli de deplasare, facturi emise de operatorii economici reprezentand servicii de cazare.

Sub aspect procedural, petenta susține că:

- inspectorii fiscali au incalcat obligatia de a realiza inspectia fiscala asupra creantelor nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale (01.01.2015 - 31.12.2018), verificand nelegal creantele nascute in perioada 01.01.2013 - 31.12.2015.

- lipsa înscrierii în aviz a temeiului de drept în baza caruia urmeaza a se realiza inspectia, cu referire la art. 98 alin. (3) teza finala OG nr. 92/2003, atrage nulitatea partiala a Raportului de inspectie fiscala și a Deciziei de impunere, cu privire la obligatiile fiscale suplimentare stabilite pentru perioada aflata in afara termenului de prescriptie, invocându-se și art. 101 din OG nr. 92/2003.

Petenta invocă, în susținere, din jurisprudența Curții de Apel Cluj și a ICCJ, cu referire la această speță.

În ceea ce privește fondul cauzei

1.Referitor la impozitul pe profit, urmare a verificarilor efectuate, inspectorii fiscali au constatat ca in perioada 2013-2017 petenta nu a inregistrat in evidenta contabila facturile in care figura in calitate de furnizor, in relatiile cu anumiti parteneri comerciali, solicitându-se informatii de la acești parteneri și anume:.....

Inspectorii au considerat că petenta nu a procedat la evidentierea in contabilitate a acestor tranzactii la venituri, cu consecinta diminuării bazei impozabile si a impozitului pe profit si in consecinta a impozitului pe profit datorat.

Ca urmare a celor prezentate, s-a reintregit masa impozabila a profitului aferent fiecarui an fiscal, cu valoarea tranzactiilor in suma totală de ... lei, astfel:

Pentru anul 2013 - venituri neinregistrate: ... lei;

Pentru anul 2014 - venituri neinregistrate: ... lei;

Pentru anul 2015 - venituri neinregistrate : ...;

Pentru anul 2016 - venituri neinregistrate: ...lei;

Pentru anul 2017 - venituri neinregistrate: ...;

*În ceea ce privește suma de ... lei solicitată a fi considerată ca și cheltuială deductibilă, la nivelul anului 2014, reprezentând baza impozabilă aferent căreia organele de inspectie fiscala au stabilit un **impozit pe profit** în sumă de ... lei*, petenta susține că suma totală a cheltuielilor din rulajul contului 6024, înregistrată prin notele contabile

enumerare de organul de inspecție fiscală, este de ... lei, sumă care se regăsește și în Balanța de verificare de la data de 31.12.2014.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de faptul că Nota contabilă nr. 6 din luna februarie 2014 a fost STORNATĂ în luna mai 2014 și ca atare din totalul de ... lei, în contabilitatea societății se regăsește doar suma de ... lei ,ca urmare a operării operațiunii de stornare efectuată prin intermediul Notei contabile nr. 6 din luna februarie 2014).

Astfel, suma de ... lei se regăsește și în contul 3028 "Alte materiale consumabile".

Drept urmare, din moment ce societatea înregistrează cheltuieli deductibile doar în sumă de ... lei, este imposibil ca organele de inspecție fiscală să rețină, la nivelul anului 2014, suma de ... lei ca fiind cheltuială nedeductibilă în contul 6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb". Drept urmare, suma de ... lei NU REPREZINTĂ CHELTUIALĂ NEDEDUCTIBILĂ, fiind STORNATĂ .

Petenta anexează bonurile de consum, precum și repartizarea lor pe conturi contabile pentru perioada 2014 - 31.05.2016.

Petenta mai susține că , din documentele anexate rezultă că a existat (și EXISTĂ) o magazie la nivel de societate unde s-a făcut recepția marfurilor și materialelor, de unde s-au transferat marfurile și materialele către fiecare punct de lucru.

Deoarece menționează că volumul de documente este foarte mare, anexează cu titlu exemplificativ extras din programul de gestiune care conține:

- extras din situația notelor de recepție pentru semestrul II 2017;
- lista avizelor de însoțire întocmite în anul 2017 pentru transfer din magazine la punctele de lucru;
- procesele verbale de transfer între gestiuni a marfurilor și materialelor aferente lunilor decembrie 2016 și 2017;
- câteva bonuri de consum emise din acest program pentru anii 2016-2017.

Referitor la TVA, așa cum s-a prezentat la situația impozitului pe profit, urmare a informațiilor transmise potrivit solicitărilor de relații de la partenerii comerciali identificați, inspectorii fiscali au constatat că în perioada 2013-2017 petenta nu ar fi înregistrat în evidența contabilă facturile identificate la societățile prezentate anterior.

Astfel, ca urmare a reintregirii veniturilor impozabile a societății cu suma, inspectorii fiscali au calculat TVA colectată în suma de ... lei.

Petenta susține că NU a furnizat servicii, respectiv NU A LIVRAT BUNURI societăților comerciale enumerate anterior, acestea înregistrând

în contabilitate documente FALSE care sa ateste raporturi comerciale cu SC X SRL, motiv pentru care petenta a intreprins mai multe demersuri in a proba aceasta imprejurare. Astfel, în 25 septembrie 2018, petenta, în calitate de persoana vatamata, a formulat și inregistrat la Parchetul de pe langa Tribunalul Timis, plangerea penala impotriva societăților menționate anterior, sub aspectul savarsirii infractiunii de fals in inscrisuri sub semnatura privata, prevazuta si pedepsita de art. 322 din Codul Penal și evaziune fiscala prevazuta și pedepsita de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005.

Plângerea a fost înregistrată sub nr. .../25.09.2018, formându-se dosarul penal nr. .../P/2018.

2. Referitor la majorarea bazei impozabile prin neluarea în considerare a cheltuielilor înregistrate în conturile 6022,6024, 6028 si 625.

Inspectorii fiscali au retinut ca in perioada verificata 2015 - 2017 petenta a evidențiat in contabilitate , cheltuieli prin conturile 6022,6024, 6028 , fără a pune la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative. Totodata, se retine ca societatea contestatoare nu ar fi prezentat fise de magazie, bonuri de consum aferente iesirilor respective, care sa justifice necesitatea utilizarii respectivelor bunuri pentru realizarea de venituri impozabile. Totodata, se retine ca petenta nu a prezentat documente din care sa rezulte informatii referitoare la faptul ca deplasările au fost efectuate pentru obtinerea de venituri impozabile.

Față de aceste susțineri ale organelor de inspecție fiscală, petenta precizează că cheltuielile inregistrate in conturile 6022,6024, 6028 si 625 au avut la baza documente justificative, intocmite potrivit legii, din care a rezultat ca au fost efectuate in scopul de a realiza venituri. Cu toate acestea, desi s-au prezentat documente justificative, inspectorii fiscali au refuzat sa le ia in considerare, apreciind ca acestea nu reprezinta documente justificative din care sa rezulta ca respectivele cheltuieli au fost efectuate in scopul de a realiza venituri.

Se mai afirmă în contestație că inspectorii fiscali, in mod neintemeiat, nu indica in cuprinsul actelor administrative contestate documentele justificative prezentate de subscrisa, si totodata, nu motiveaza de ce anume documentele justificative prezentate de nu au aptitudinea de a proba ca respectivele cheltuieli au fost intreprinse pentru a realiza venituri, astfel încat sa fie considerate cheltuieli deductibile.

În drept, petenta invocă prevederile art. 63, art. 268 și urmatoarele din C.pr.fisc. si celelalte texte de lege invocate in cuprinsul contestatiei.

În probatiune, se solicita administrarea probei cu inscrisurile anexate prezentei și proba cu X contabilă si grafologica.

II. Ca urmare a inspecției fiscale desfășurate, organele de inspecție au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2013-31.12.2017

a) Cu privire la impozitul pe profit

1. Societatea verificata a desfasurat in perioada supusa inspectiei fiscale activitate de prestari de servicii –activitati de fotocopiare, de pregatire a documentelor si alte activitati specializate de secretariat precum si activitati de prestari servicii –inchiriere buldoexcavator cu deservent.

Organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a efectuat livrări de bunuri care nu au fost declarate către diverși beneficiari, care au declarat achizițiile de la societatea X SRL, în acest sens solicitându-se informații de la următoarele societăți comerciale:

Dintre aceste societăți , un număr de 4 nu au răspuns solicitărilor de informații transmise de organele fiscale, respectiv celelalte societăți confirmând, prin răspunsurile transmise, tranzacțiile cu petenta reflectate în fișa furnizorului X SRL, valoarea acestora, perioada, obiectul tranzacțiilor, modul de decontare .

La societatile in cauza inregistrarea in evidenta contabila a facturilor care aveau inscris ca furnizor pe SC X SRL a generat cheltuieli, respectiv diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit si TVA deductibila, respectiv diminuarea TVA de plata datorata bugetului de stat.

Prin neinregistrarea in evidenta contabila a facturilor emise către societățile de mai sus, în sumă lei, din care ... lei bază și ... lei TVA, SC X SRL nu a procedat la evidentierea acestora la venituri cu consecinta diminuarii bazei impozabile si a impozitului pe profit si in consecinta a impozitului pe profit datorat.

Ca urmare a celor prezentate se va reintregi masa impozabila a societatii aferenta fiecarui an fiscal cu valoarea tranzactiilor in suma de ... lei, astfel:

Pentru anul 2013 - venituri neinregistrate: ... lei;

Pentru anul 2014 - venituri neinregistrate: ... lei;

Pentru anul 2015 - venituri neinregistrate : ...;

Pentru anul 2016 - venituri neinregistrate: ... lei;

Pentru anul 2017 - venituri neinregistrate: ...;

2. In perioada verificata 2013-2017 s-a constatat ca societatea a intocmit si evidentiat in contabilitate, in baza unor articole contabile cheltuieli prin contul 6022, 6024, 6028, în sumă totală de ... lei, fara a pune la dispozitia oraganelor de inspectie fiscala documente justificative.

Articolele contabile, notele contabile înregistrate în contabilitate nu au explicații, ci au doar un nr. :NC 6, NC7, NC 22.

Societatea nu a prezentat fișe de magazie în care să fie operate intrările și ieșirile în gestiune a bunurilor în cauză, bonuri de consum aferente ieșirilor respective, să justifice cu documente necesitatea utilizării unde și care este scopul economic sau alte documente care să justifice utilizarea respectivelor bunuri pentru realizarea de venituri impozabile.

3.De asemenea, pe perioada 2013-2017 societatea și-a înregistrat în contul 625”cheltuieli cu deplasare” facturi emise de operatori economici reprezentând servicii de cazare, în sumă totală de ... lei. Documentele prezentate nu furnizează informații suficiente referitoare la detaliile deplasărilor: dată, locație, persoane participante, motivul deplasării de unde să rezulte că deplasările s-au realizat în vederea reprezentării afacerilor societății și obținerea de venituri impozabile.

Potrivit art.21 Cod fiscal, art.6 alin.(1) și (2) din legea 82/1991 a contabilității, precum și OPANAF 3512/2008 privind documentele financiar contabile, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

4. În luna martie și aprilie 2017 societatea a înregistrat de două ori pe costuri suma de ... lei, respectiv în contul 624”cheltuieli cu transportul”, aferenta facturii2017 – în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă ... lei și ... lei TVA, emisă de ...SRL Pitesti ... reprezentând servicii de transport agabaritic.

Ca urmare suma de ... lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă, societatea nedetinand un document justificativ.

Astfel, s-a procedat la recalcularea masei impozabile luând în considerare veniturile neînregistrate și cheltuielile pentru care societatea nu a prezentat documente justificative:

Ca urmare a celor prezentate s-a stabilit în sarcina societății un **impozit pe profit suplimentar în suma ... lei.**

2) Cu privire la TVA

a) În perioada 2013-2017 SC X SRL nu a înregistrat în evidența contabilă facturile identificate la societățile prezentate la pct.1) Impozit pe profit.

Partenerii enumerați au transmis organelor de inspecție fiscală copii după respectivele înregistrări (facturi, chitanțe), precum și fișa furnizorului SC X SRL.

La societățile în cauză înregistrarea în evidența contabilă a facturilor care aveau înscris ca furnizor pe SC X SRL a generat TVA deductibil, respectiv diminuarea TVA de plată datorată bugetului de stat.

Prin neînregistrarea în evidența a facturilor emise către acești clienți, SC X SRL nu a procedat la evidențierea acestora la venituri cu consecința denaturării TVA colectate și implicit a TVA de plată.

Astfel, ca urmare a reîntregirii veniturilor impozabile a societății cu suma de ... lei societatea datorează o TVA colectată în suma de ... lei.

În drept, sunt incidente prevederile art.134¹ alin.(1), art.134² alin.(1) și alin.3 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada verificată

b) S-a constatat că în perioada 2014-2017 nu există concordanță între TVA deductibilă/colectată înregistrată de societate în balanțele de verificare și TVA colectată deductibilă preluată în deconturile de TVA.

Societatea a preluat în declarații o taxă pe valoarea adăugată colectată mai mică cu suma de ... lei, fiind astfel în mod eronat diminuată TVA de plată cu suma de ... lei, și o TVA deductibilă mai mare în deconturi cu suma de ... lei, față de TVA deductibilă evidențiată în balanță.

Astfel, societatea a încălcat prevederile art. 156², alin.2 din Legea nr.571/2003, privind codul fiscal republicat cu modificările și completările ulterioare.

c) Societatea a înregistrat în contul 625 "cheltuieli cu deplasare" facturi emise de operatori economici, reprezentând servicii de cazare. Documentele prezentate nu furnizează informații suficiente referitoare la detaliile deplasărilor: dată, locație, persoane participante, motivul deplasării de unde să se reiasă că deplasările s-au realizat în vederea reprezentării afacerilor societății și obținerea de venituri impozabile, astfel că pentru TVA aferentă cheltuielilor de deplasare în suma de ... lei societatea nu are drept de deducere.

d) În luna martie și aprilie 2017 societatea și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în valoare de ... lei de două ori, aferentă

facturii2017 – in valoare totala de ... lei din care baza impozabila ... lei si ... lei tva, emisa de SC ... SRL Pitesti , reprezentand servicii de transport agabritic.

Ca urmare societatea nu are drept de deducere pentru suma de ... lei, fiind incidente prevederile art. prevederile pct.46 alin.(1) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca urmare a celor prezentate s-a stabilit in sarcina societatii **TVA suplimentară de plată în sumă de ... lei.**

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

Societatea **X SRL** are sediul în municipiul Hunedoara, ... jud.Hunedoara și sediul procesual ales la Cabinet de avocat „...” din Timișoara, str...., jud.Timiș, fiind reprezentată în prezenta procedură de av...., potrivit împuternicirii avocațiale seria .../19.11.2018 , existentă în original la dosarul cauzei.

Referitor la contestația formulată împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../28.09.2018 emis de către A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art.131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ART. 131

Rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării.*

(...)

(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;” coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD ...28.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală.

Referitor la contestația formulată împotriva Situației privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de către inspecția fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Hunedoara, au efectuat o inspecție fiscală la Societatea X SRL, determinând suplimentar suma totală ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, fiind emisă în acest sens Decizia de impunere nr. F-HD .../28.09.2018.

Petenta contestă parțial Decizia de impunere nr. F-HD .../28.09.2018, pentru suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei.

La această Decizie de impunere a fost anexată “*Situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală*”, în care au fost înscrise termenele de scadență pentru obligațiile fiscale principale, respectiv TVA în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei, determinate suplimentar pentru perioada supusă controlului.

Prin art.3 din Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.771/2015 privind aprobarea modelului și conținutului unor documente utilizate în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice, se aprobă modelul și conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice", prevăzut în anexa nr. 4 la Ordin, formular care la pct.6 prevede:

“ 6. Dispoziții finale

La prezenta decizie se anexează o situație privind termenul scadent al obligațiilor fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art.154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componenta debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, prevăzute de Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal... sau alte legi care le reglementează, în vederea calculării și comunicării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii datorate. „

Potrivit prevederilor art.46 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“ ART. 46 Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului.”*

Raportat la prevederile legale anterior citate, se reține că documentul intitulat *“Situația privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală”* nu

înrunește condițiile pentru a fi considerat un act administrativ fiscal, ci reprezintă o **anexă** a deciziei de impunere, în care sunt stabilite, pentru fiecare obligație fiscală principală, în baza prevederilor art.154 și 155 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, componența debitelor suplimentare și termenele scadente aferente acestora, în vederea calculării ulterioare a obligațiilor fiscale accesorii.

Conform dispozițiilor art.93 și 269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„ART. 93 Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale

(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.

(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:

a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);

b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

ART. 269 Forma și conținutul contestației

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

Pe cale de consecință, documentul intitulat *“Situția privind termenul scadent al diferențelor de obligații fiscale principale stabilite suplimentar de inspecția fiscală”* constituie o anexă a titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat. În această situație, obiectul contestației îl reprezintă Decizia de impunere nr. F-HD .../28.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice emisă de A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală .

Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../28.09.2018 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice

A) În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care,

organele fiscale au formulat plângere penală împotriva societății X SRL pe care au înaintat-o Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, în virtutea principiului general de drept ” penalul ține in loc civilul”.

În fapt, petenta a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind TVA și impozitul pe profit pentru perioada 2013-2017.

Urmare inspecției fiscale efectuate, au fost emise Raportul de inspecție fiscală nr.F-HD .../28.09.2018 și Decizia de impunere nr. F-HD ..28.09.2018, conform cărora petenta datoreaza obligații fiscale suplimentare în sumă totală ... lei, reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

Exercitându-și dreptul conferit de legiuitor prin dispozițiile Titlului VIII Cod procedură fiscală, petenta a atacat in procedura prealabilă Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD .../28.09.2018 , privind suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei și impozit pe profit în sumă de ... lei.

Întrucât constatările cuprinse in raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestate, pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin. (1) lit. b și lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, împotriva societății **X SRL** a fost formulată sesizarea penală înregistrată la AJFP Hunedoara - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. HDG_AIF ...23.10.2018 pentru suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ...67 lei.

În cuprinsul sesizării organele de inspecție fiscală precizează faptul că “ *înțelegem să ne constituim parte civilă cu suma de lei, dacă în urma cercetărilor desfășurate de Dvs.se confirmă faptele sesizate*” .

Autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține că organele fiscale au stabilit în sarcina societății contestatoare TVA și impozit pe profit suplimentar, ca urmare a neînregistrării în contabilitate a unor venituri în sumă de ... lei rezultate din tranzacții cu diverse societăți.

În scopul soluționării contestației formulate de către Societatea X SRL, conform legii, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a solicitat Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara prin adresa nr. TMR_DGR .../14.01.2019 comunicarea stadiului de soluționare al sesizării penale nr. HDG_AIF ...23.10.2018, în legătură cu

sumele stabilite în Decizia de impunere nr. F- HD .../28.09.2018 emisă pe numele Societății X SRL.

Prin adresa Dosar nr. ...P/2018 înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.TMR-DGR .../01.02.2019, Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a comunicat faptul că „dosarul se află la Inspectoratul Județean de Poliție Hunedoara-SICE, pentru efectuarea cercetărilor penale”.

În drept, art.277 alin.(1) lit.a) și b) și alin.(4), precum și art. 279 alin. (5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevăd:

„ART. 277 Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativă

(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivată, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor săvârșirii unei infractiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare si a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra solutiei ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

b) solutionarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existenta ori inexistenta unui drept care face obiectul unei alte judecări.

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

ART. 279 Solutii asupra contestatiei

(5) Prin decizie se poate suspenda solutionarea cauzei, în conditiile prevăzute de [art. 277.](#)”

Potrivit art. 277 din Legea nr.207/2015 există posibilitatea legală a suspendării soluționării contestației, prin decizie motivată, suspendându-se soluționarea cauzei atunci când aceasta depinde, în tot sau în parte, de existența sau inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecări, regula de drept mai sus citată fiind statuată tocmai pentru a clarifica toate indiciile privind săvârșirea unei fapte penale a căror constatare ar avea o influență directă asupra soluției pronunțate în procedură administrativă, prealabil emiterii deciziei de către organele administrativ fiscale, în considerarea principiului general de drept *penalul ține in loc civilul* consacrat de Codul procedură penală.

În urma analizei documentelor aflate la dosarul cauzei, se constată că organele fiscale au formulat și transmis către organele de cercetare penală plângere penală având ca obiect constatările rezultate în urma inspecției fiscale efectuate de către acestea, concretizate în emiterea celor două înscrisuri pe care Societatea **X SRL** înțelege să le atace.

Astfel, autoritatea investită cu competența de soluționare a contestației reține ca între datoria fiscală contestată de petenta reprezentând TVA și impozit pe profit și stabilirea caracterului infraccional al faptelor în legătura cu care au fost sesizate organele de cercetare, există o interdependență de care depinde soluționarea cauzei, în cauza dedusă judecării făcându-se astfel aplicarea dispozițiilor art. 277 din Codul de procedură fiscală, care evocă ipoteza când soluționarea contestației este sau devine dependentă de soluția ce s-ar da în acțiunea penală.

Această interdependență constă în faptul că organele de urmărire și cercetare penală urmează să stabilească dacă, în legătură cu operațiunile derulate de petentă, aceasta a omis cu rea credință înregistrarea în contabilitate a veniturilor în sumă de ... lei .

Practica judiciară s-a pronunțat constant în sensul necesității suspendării soluționării contestațiilor în astfel de cazuri, relevantă în acest sens fiind **Decizia nr.1970/25.05.2017 pronunțată de I.C.C.J.**, prin care instanța menține decizia de suspendare a soluționării cauzei până la definitivarea laturii penale, apreciind că *“aceste dispoziții speciale aplicabile prevăd îndeplinirea cumulativă a 2 condiții pentru a se dispune suspendarea [...] În speță, aceste două condiții sunt îndeplinite deoarece există sesizarea organelor de urmărire penală cu privire la indiciile săvârșirii unei infracțiuni și faptele sesizate au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce se va pronunța asupra contestației administrative având în vedere că ele vizează operațiunile comerciale înregistrate de către recurentă ca fiind livrări intracomunitare în state membre UE în perioada 2008-2012 și constatarea existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. ”*

Totodată, instanța apreciază că **”tocmai pentru a evita sancționarea atât penală, cât și administrativ-fiscală, s-a procedat la suspendarea contestației administrative până la soluționarea sesizării penale și nu se poate dispune, așa cum solicită recurenta, anularea obligațiilor fiscale având în vedere că eventuala obligație de plată a acestora se va stabili în cauza penală.”**

Totodată, în considerentele deciziei mai sus precizate se menționează: *“că în jurisprudența CJUE s-au stabilit condițiile și rolul pe care organele de control și ulterior instanțele naționale le au pentru a putea stabili dreptul unui contribuabil de a beneficia de restituire/scutire/deducere a TVA.*

Astfel, în pct.62 din Hotărârea dată în C-131/13, C-163/13 conexas la C-164/13, s-a stabilit că **“instanța națională are sarcina de a efectua o**

apreciere globală a tuturor împrejurărilor de fapt pentru a se stabili dacă o societate a acționat cu bună-credință și a luat toate măsurile care îi pot fi impuse în mod rezonabil pentru a se asigura că operațiunea realizată nu conduce la o participare la o fraudă fiscală (pct. 53 din hotărâre) și că dacă instanța ar ajunge la concluzia că operațiunea pe care a efectuat-o făcea parte dintr-o fraudă comisă de persoana care a achiziționat bunurile și că nu luase măsurile rezonabile care îi stăteau în putere pentru a evita fraudă respectivă, acesteia ar trebui să i se refuze dreptul de a beneficia de scutirea de tva (pct.54 Hotărârea C-273/11).”

În ceea ce privește jurisprudența europeană, Curtea Europeană de Justiție a statuat în mod repetat că pentru a putea stabili existența dreptului de deducere în temeiul unor livrări de bunuri sau servicii este necesar să se verifice dacă acestea au fost efectiv realizate și dacă bunurile sau serviciile în cauză au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că operațiunile efectuate au implicații fiscale pentru care se ridică problema neînregistrării în contabilitate a acestora, cu consecința diminuării impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat.

Speța supusă analizei organului fiscal se referă la neînregistrarea în contabilitatea petentei a unor livrări de bunuri către diverși beneficiari, diminuându-se astfel cuantumul impozitului pe profit și a TVA datorate bugetului de stat.

Cele prezentate mai sus trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluționarea laturii penale are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii pe cale administrativă, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina derularea simultană și în paralel a două proceduri independente, administrativă și penală cu privire la aceleași fapte, ce are drept consecință emiterea unor hotărâri contradictorii (a se vedea Cauza Lungu și alți împotriva României, în care CEDO a statuat că instanțele naționale au încălcat principiul securității raporturilor juridice).

În același sens sunt și considerentele ICCJ exprimate prin Decizia nr. **3730/2017** în dosar nr.4119/2/2015:

„În mod corect instanța de fond s-a raportat la hotărârea CEDO din cauza Lungu c.României. Prin această hotărâre a fost sancționată existența, cu privire la aceleași fapte, a două proceduri, una penală și una administrativă, derulate în paralel care au condus la soluții contrare, încălcându-se principiul securității juridice.

În concluzie (...) cât timp organul de soluționare a contestației a sesizat organul de urmărire penală cu privire la existența unor indicii privind săvârșirea unei infracțiuni care ar avea o înrâurire asupra soluției administrative, suspendarea procedurii de soluționare a contestației administrative este în deplin acord cu art. 214 din același act normativ.”

Același punct de vedere este menținut de ICCJ și prin Decizia nr. **2240/2018**, în dosar nr.428/57/2016: *„instanța de fond a arătat, deci în mod corect că în aplicarea dispozițiilor art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, (echivalentul fostului art.214 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare) trebuie reținut că derularea simultană și în paralele a 2 proceduri independente cu privire la aceleași fapte poate crea premisele încălcării principiului securității juridice, concluzie care se desprinde din Hotărârea din 21.10.2014 pronunțată de CEDO în cauza Lungu și alții împotriva României.*

Într-adevăr, măsura dispusă este justificată inclusiv pentru a se preveni situațiile contradictorii care s-ar putea ivi prin soluționarea într-un sens a contestației administrative și soluționarea într-un sens diferit a cauzei în procedura penală.”

Se reține că justa 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 înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii.

Întâietatea rezolvării acțiunii penale este neindoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 din Codul de procedura penală, din moment ce, cum precizează art. 277 alin.(1) lit.a), constatarea infracțiunii "ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra hotărârii ce urmează să se dea".

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 analoage sau comparabile.

A proceda *per a contrario*, ar însemna să fie ignorate cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art.108 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar putea conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă din prezenta procedură prealabilă care ar putea determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, în conformitate cu dispozițiile art. 28 alin. (1) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

„(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea”, coroborat cu pct.10.2 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”, ulterior soluționării definitive a Dosarului penal nr. .../P/2018 al Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Prin urmare, potrivit art.277 alin.(1) lit.b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru capătul de cerere privind suma totală de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei, se va suspenda soluționarea cauzei până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii, în funcție de soluția pronunțată de instanța de judecată, cu caracter definitiv.

B) În ceea ce privește suma de ... lei reprezentând impozit pe profit

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, la nivelul anului 2014, petenta a înregistrat pe cheltuieli, în contul 6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb", suma de ... lei, fără a prezenta documente justificative, motiv pentru care au considerat această sumă ca fiind cheltuială nedeductibilă.

Prin contestație, petenta susține că suma totală a cheltuielilor din rulajul acestui cont, înregistrată prin notele contabile enumerate de organul de inspecție fiscală, este de ... lei, sumă care se regăsește și în Balanța de verificare de la data de 31.12.2014.

În aceste condiții, organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de faptul că Nota contabilă nr. 6 din luna februarie 2014 a fost stornată în luna mai 2014 și ca atare din totalul de ... lei, în contabilitatea societății se regăsește doar suma de ... lei, ca urmare a operării operațiunii de stornare efectuată prin intermediul Notei contabile nr. 6 din luna februarie 2014).

Astfel, suma de ... lei se regăsește și în contul 3028 "Alte materiale consumabile".

Drept urmare, din moment ce societatea înregistrează cheltuieli nedeductibile doar în sumă de ... lei, este imposibil ca organele de inspecție fiscală să rețină, la nivelul anului 2014, suma de ... lei ca fiind cheltuială nedeductibilă în contul 6024 "Cheltuieli privind piesele de schimb". Drept urmare, suma de ... lei nu reprezintă cheltuială nedeductibilă, fiind stornată.

În drept, sunt incidente prevederile OPANAF 3512/2008 privind documentele financiar contabile, respectiv OPANAF 2634/2015, potrivit cărora:

ANEXA 1

NORME METODOLOGICE

de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile

A. Norme generale

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

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

- denumirea documentului;

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

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

D. Metodele de conducere a contabilității analitice a bunurilor

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

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

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

Fișele de magazie servesc pentru evidența cantitativă, pe feluri de stocuri, la locul de depozitare, iar în contabilitate, pentru controlul operațiunilor înregistrate de gestionar sau persoana desemnată, pentru preluarea în registrul stocurilor a cantităților aflate în stoc, precum și pentru calculul valorii bunurilor existente în stoc la sfârșitul lunii (perioadei), în scopul confruntării cu datele din contabilitatea sintetică.

La gestiune, fișele de magazie se țin în ordinea în care sunt înscrise materialele în registrul stocurilor. În aceste fișe cantitățile se înregistrează zilnic de gestionar sau persoana desemnată, pe baza documentelor de intrare (factură, aviz de însoțire a mărfii, notă de recepție și constatare de diferențe etc.) și a documentelor de ieșire (bon de consum, fișă limită de consum, aviz de însoțire a mărfii, factură, bon de transfer etc.), poziție cu poziție. De asemenea, în fișele de magazie se

înscriu plusurile de la inventar pe coloana "Intrări" și minusurile de la inventar pe coloana "Ieșiri".

Erorile constatate în evidența gestiunilor se corectează în prezența persoanei care răspunde de înregistrările efectuate în fișele de magazie, iar abaterile de la regulile de întocmire și utilizare a documentelor se aduc la cunoștința conducătorului compartimentului financiar-contabil sau a persoanei desemnate să conducă contabilitatea, după caz, pentru stabilirea măsurilor care se impun.

Semnătura persoanei desemnate pentru evidența stocurilor în fișele de magazie constituie dovada verificării înregistrărilor efectuate și preluării documentelor de intrare și de ieșire a materialelor.

În contabilitate, documentele privind mișcarea stocurilor se grupează pe gestiuni, surse de aprovizionare (de la furnizori, din prelucrare la terți, consum intern etc.) și, în cadrul acestora, pe conturi de materiale și gestiuni, iar în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de materiale, după caz.

Intrările sau ieșirile de bunuri de natura stocurilor se înregistrează în contabilitatea sintetică și analitică, fie direct pe baza acestor documente, fie cu ajutorul unor situații întocmite zilnic sau la alte perioade stabilite de unitate prin centralizarea datelor din documentele privind mișcarea stocurilor.

BON DE PREDARE, TRANSFER, RESTITUIRE (Cod 14-3-3A)

În cazul utilizării ca bon de transfer între două gestiuni aflate în incinta unității

1. Servește ca:

- dispoziție de transfer a valorilor materiale de la o gestiune la alta în incinta unității;
- document justificativ pentru scădere din gestiunea predătorului și de încărcare în gestiunea primitorului.

2. Se întocmește în două exemplare, pe măsură ce se efectuează transferul, de către persoana care dispune transferul, care semnează la rubrica corespunzătoare.

Transferul se efectuează numai între gestiuni din incinta aceleiași unități. În cazul gestiunilor dispersate teritorial se întocmește Aviz de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A).

3. Circulă:

- la magazia predătoare pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar (ambele exemplare);
- la delegatul magaziei primitoare care semnează de primire pe exemplarul 1 și reține exemplarul 2;

- la compartimentul financiar-contabil, ambele exemplare, care, după confruntarea lor, stau la baza efectuării înregistrărilor în evidența magaziiilor.

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil (ambele exemplare).

BON DE CONSUM (Cod 14-3-4A)

BON DE CONSUM (colectiv - Cod 14-3-4/aA)

1. Servește ca:

- document de eliberare din magazie a materialelor;
- document justificativ de scădere din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate

2. Se întocmește în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producție și a consumurilor normate, sau de către alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate.

Bonul de consum se poate întocmi într-un exemplar în condițiile utilizării tehnicii de calcul.

3. Circulă:

- la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);

- la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare;

- la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar și de primire de către delegatul care primește materialele (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (ambele exemplare).

4. Se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității;

- denumirea formularului;

- produsul/lucrarea (comanda); norma; bucăți lansate;

- numărul documentului; data eliberării (ziua, luna, anul); numărul comenzii;

- denumirea materialului (inclusiv sortimentul, marca, profilul, dimensiunea); cantitatea necesară; U/M; cantitatea eliberată;

- prețul unitar; valoarea, după caz;

- **data și semnătura gestionarului și a primitorului.**”

Așa după cum se desprinde din textele mai sus citate, în cazul organizării unei activități pe mai multe gestiuni sau magazine, aflate în aceeași incintă sau în locații diferite, documentele obligatoriu a fi întocmite în vederea evidențierii intrărilor și ieșirilor de bunuri dintr-o gestiune în alta, sunt fișa de magazie și bonul de transfer care este necesar a purta semnătura gestionarilor care predau, respectiv primesc marfa.

De asemenea, consumul de materiale/bunuri din gestiune se justifică cu bonul de consum care este necesar a purta data și semnătura gestionarului și primitorului.

Chiar dacă prevederea legală permite emiterea într-un exemplar a bonului de consum în condițiile utilizării tehnicii de calcul, acesta trebuie să fie completat la toate rubricile prevăzute de formular, semnat și arhivat la compartimentul financiar-contabil.

Referindu-ne la bonurile de consum atașate de petentă, ca și material probatoriu, se constată că:

- pe bonul de consum nr....31.12.2014, la rubrica pentru lucrare/produs/comanda este înscris "CNP ... " (asociatul și administratorul societății verificate, căsătorită ...), deci nu se cunoaște unde au fost folosite bunurile puse în consum; în ceea ce privește cantitatea înscrisă pe bon, sunt puse în consum ... top hartie de copiator, ...COA -carton s.a.

- pe bonul de consum nr....2015 la rubrica pentru lucrare/produs/comanda este înscris "CNP ... " (asociatul și administratorul societății verificate, căsătorită ...), deci nu se cunoaște unde au fost folosite bunurile puse în consum; în ceea ce privește cantitatea înscrisă pe bon, sunt puse în consum până ... top de hartie, ...doasre cu sina, ...dosare de plastic, ...cartoane s.a.

- pe bonul de consum nr.....2015, la rubrica pentru lucrare/produs/comanda este înscris "CNP ... " (asociatul și administratorul societății verificate, căsătorită ...), deci nu se cunoaște unde au fost folosite bunurile puse în consum; în ceea ce privește cantitatea înscrisă pe bon, sunt puse în consum până la ... de top de hartie, ...COA- hartie autocolanta s.a

Coroborând prevederile pct.1 și 2 din OPANAF 3512/2008 privind documentele financiar contabile, anterior citate, cu cele ale art.6 din Legea nr.82/1991 a contabilității care precizează:

“ ART. 6

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

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

se reține că documentele prezentate de petentă ca și bonuri de consum nu întrunesc condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerate documente justificative. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Astfel, potrivit actelor normative mai sus menționate, pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile trebuie înregistrate în contabilitate în baza unor documente care au calitatea de document justificativ, în condițiile în care acestea furnizează toate informațiile prevăzute de lege.

Potrivit acestor dispoziții legale, simpla înregistrare în conturile de cheltuieli a unor sume nu este suficientă pentru ca respectivele cheltuieli să fie deductibile la calculul profitului impozabil, respectivele cheltuieli trebuind să aibă la bază documente justificative întocmite potrivit legii, din care să reiasă că sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

În acest context, prezentarea unor bonuri de consum cu cantități globale - valorice (ex.... topuri hartie, ... dosare etc) care nu pot fi identificate pe destinații de consum nu furnizează informații relevante conform legii.

În drept, sunt aplicabile dispozițiile art.21 alin.(1) și (4) lit.f) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil la nivelul anului 2014, precum și cele ale pct.44 din Normele metodologice de aplicare, după cum urmează:

“ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; “

Norme metodologice:

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

Așadar, prezentarea de către petentă, a unor liste centralizatoare privind bonuri de consum emise pentru anii 2016-2017, avize de însoțire întocmite în anul 2017 pentru transferul mărfii din magazine la punctele de lucru, procese verbale de transfer între gestiuni a mărfurilor și materialelor aferente lunii decembrie 2016 și 2017, toate fiind extrase din programul informatic, nu conferă acestora caracterul de document justificativ, potrivit legii. Susținerea petentei referitoare la stornarea sumei de lei în luna mai 2014, din totalul de ...1 lei, astfel că aceasta nu poate avea caracter nedeductibil, nu este relevantă în soluționarea cauzei, întrucât orice operațiune contabilă trebuie să aibă la bază un document justificativ. Simpla întocmire a unei note contabile de stornare, fără a fi susținută de un document justificativ, nu este de natură a conferi unei cheltuieli, din punct de vedere fiscal, caracter deductibil.

În considerarea celor prezentate, se reține că afirmațiile petentei referitoare la deductibilitatea sumei de ... lei, cu consecința stabilirii unui impozit pe profit suplimentar în sumă de ... lei, precum și documentele prezentate în susținere, nu sunt de natură a modifica constatările organelor de inspecție fiscală, motiv pentru care în speță se vor aplica prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, potrivit căror:

„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Ordinul A.N.A.F. nr. 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, care prevede:

„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;”

pentru capătul de cerere privind impozit pe profit suplimentar în sumă de ... aferent unei baze impozabile stabilite suplimentar în sumă de ... lei, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate, se

D E C I D E:

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de Societatea **X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD ...28.09.2018 privind suma totală de ... lei reprezentând :

- TVA stabilită suplimentar: ... lei;
- impozit pe profit : ... lei

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

2. Respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulate de Societatea **X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr.F-HD .../28.09.2018 privind suma de ... lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar la nivelul anului 2014;

3. Prezenta decizie se comunica la:

- Cabinet de avocat „...” din Timișoara, ... jud.Timiș;
- DGRFP Timisoara - A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscală, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr.3741/2015.

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

.....
DIRECTOR GENERAL