



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de
Administrație Fiscală

Direcția Generală de Soluționare
a Contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 387 10 00
Fax : +021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfnante.ro

DECIZIA nr. 449 /2012
privind soluționarea contestației depusă de
SC .X. SRL, în insolvență, înregistrată la Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de
Administrație Fiscală
sub nr. .X./01.03.2012

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., prin adresa nr. .X./27.02.2012, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor sub nr..**X./01.03.2012**, cu privire la contestația formulată de **S.C. .X. S.R.L.** cu sediul social în .X., Str.X, nr.X, jud.X, având cod unic de înregistrare RO X, înregistrată la Oficiul Registrul Comerțului sub nr. J11/X1997, societate în procedura insolvenței, reprezentată de lichidatorul judiciar SC .X. SPRL .X., numit prin Încheierea civilă nr.11/ X/CC din data de 12.01.2012 pronunțată de Tribunalul .X. în dosarul nr..**X./115/2011**.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .X./30.11.2011 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CS .X./30.11.2011 încheiat de către organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. și are ca obiect suma totală de **.X. lei** reprezentând:

- **.X. lei - impozit pe profit**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit**
- **.X. lei - taxa pe valoarea adăugată**
- **.X. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată**

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data

comunicării Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011, respectiv 04.01.2012, potrivit mențiunii olografe aplicată pe adresa nr..X./07.12.2011 de înaintare a actelor administrative menționate mai sus, anexată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., respectiv 02.02.2012, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației, anexată la dosarul cauzei.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. în insolvență

I. S.C. .X. S.R.L. contestă obligațiile stabilite în sarcina sa de organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. prin Decizia de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011, precizând următoarele :

S.C. .X. S.R.L. susține că prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./30.11.2011 s-a reținut că metoda de control utilizată a fost prin sondaj iar societatea își desfășoară activitatea prin intermediul a trei puncte de lucru, respectiv magazine pentru vânzarea cu amănuntul de piese auto dotate cu case de marcat electronice, iar intrarea în gestiune de la furnizori se realizează la magazinul din .X., magazinele de la .X. .X. și .X. încărcându-se în gestiune pe baza avizelor de însoțire a mărfii emise de sediul central din .X., vânzarea mărfurilor realizându-se în baza bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat fiscale și în baza facturilor emise clienților.

De asemenea, s-a mai reținut faptul că administratorul societății, deși a achiziționat de la firme specializate topuri de facturi, nu le-a înregistrat în evidența formularelor cu regim special și nu a descărcat din gestiune formularele date gestionarilor.

Totodată, s-au mai reținut următoarele: faptul că nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală rapoartele de gestiune de la magazinele din .X. .X. și .X.; trecerea de către societate a materialelor de construcții din conturile de imobilizări în conturile de cheltuieli și înregistrarea în conturile de protocol a mărfurilor cumpărate de la .X. și .X. care constau în mare parte din alimente ; datorită volumului mare al facturilor stabilite de organele de inspecție fiscale că nu sunt înregistrate în evidență, s-a procedat la întocmirea unor centralizatoare în care au fost evidențiate toate documentele primare existente în timpul controlului.

Societatea susține că metoda de control utilizată de organele de inspecție fiscală, prin sondaj, conduce la concluzia că organele de inspecție fiscală recunosc că nu au avut în vedere toate documentele contabile înregistrate de societate, respectiv prin anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală s-au identificat un număr de 265 blocuri de facturi înseriate și 158 blocuri de chitanțe înseriate prezentate, iar prin anexa nr.3 organele de inspecție fiscală au întocmit un centralizator al facturilor neînregistrate în evidența contabilă de către societate pentru fiecare an în parte pe cele trei puncte de lucru.

Societatea menționează că din notele explicative cât și din constatările precizate în actul de control rezultă faptul că deși s-au regăsit facturi neînregistrate ce nu au putut fi verificate din punct de vedere al încasărilor prin bonuri fiscale, deoarece nu au fost regăsite în parte rolele martor ale caselor de marcat.

Astfel, societatea consideră incorect modul de lucru al organelor de inspecție fiscală, deoarece acestea aveau obligația să procedeze la ridicarea caselor de marcat și la descărcarea de către firmele specializate a memoriei fiscale din casele electronice de marcat, fapt nerealizat și care a condus la necunoașterea existenței reale a veniturilor.

Societatea consideră că nu este relevant argumentul organelor de inspecție fiscală prin care pentru fiecare factură s-a emis chitanță clientului, deoarece la începutul apariției caselor de marcat mulți agenți economici tăiau și bonuri fiscale dar și chitanțe pentru facturile încasate prin casele de marcat.

Totodată, societatea nu este de acord cu sumele stabilite suplimentar, respectiv TVA în sumă de .X. lei și accesorii în valoare de .X. lei, deoarece nu s-au descărcat memoriile aparatelor de marcat fiscale, obligație care cădea în sarcina organelor de control, deoarece nu degeaba există obligativitatea înregistrării memoriilor fiscale și predării lor organului fiscal la încetarea activității pe punctele de lucru ale societății.

Societatea nu este de acord cu aplicarea metodei de estimare a facturilor neprezentate și neregăsite în evidența contabilă cât și a modului de calcul prin care organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență totală de TVA în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, deoarece o dată cu apariția Declarației 394 la începutul anului 2007 organul de inspecție fiscală are posibilitatea să verifice toți contribuabilii care efectuează tranzacții cu societatea contestatoare și poate puncta exact dacă aceste serii de facturi au fost emise sau nu.

De asemenea, societatea precizează că la începutul inspecției fiscale gestionara de la punctul de lucru .X. a distrus o parte din documente de care societatea nu are cunoștință dacă le-a utilizat sau nu, fapt cunoscut de

organele de cercetare penală, înregistrându-se în acest sens o plângere penală adresată organelor fiscale.

Societatea consideră importantă descărcarea Declarației 394, deoarece din controalele încrucișate efectuate contribuabililor, organele de inspecție fiscală ar fi putut determina care din facturile care lipsesc sunt folosite sau nu au fost niciodată utilizate, ceea ce ar conduce la concluzia că acest prejudiciu nu există.

În ceea ce privește constatarea prin care societatea a achiziționat materiale de construcții și bunuri pe care le-a înregistrat în contul 231 « Imobilizări corporale în curs » și pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat ca nu sunt utilizate în scopul obținerii de venituri, stabilind un TVA suplimentar de plată în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, S.C. .X. S.R.L. precizează că aceste materiale de construcții au fost utilizate pentru construcția de locuințe în baza unei asocieri și care are ca scop încasarea de chirii la terminarea acestora pentru recuperarea investiției.

Societatea consideră incorect punctul de vedere al organului de inspecție fiscală cu privire la depășirea cheltuielilor de protocol cu suma de .X. lei, pentru care s-a stabilit TVA colectat în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, întrucât încadrarea alimentelor la cheltuieli de protocol nu este justă, deoarece contribuabilul poate distribui alimente angajaților fără încadrarea ca și cheltuieli de protocol ci și ca, cheltuieli sociale, cheltuială admisă ca și deductibilitate de către Codul fiscal.

Societatea consideră că sumele stabilite ca diferență între evidența contabilă și cele declarate organului fiscal, în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, nu sunt corecte, deoarece organul fiscal a efectuat o dată o stabilire a diferențelor de TVA față de situația faptică din teren și nu se mai poate raporta și la evidența contabilă pe care a considerat-o de la început incorectă.

Referitor la capitolul impozit pe profit, societatea precizează că organele de inspecție fiscală au avut în vedere verificarea veniturilor realizate și a cheltuielilor efectuate în scopul realizării de venituri luând în calcul aceleași venituri pentru care s-au stabilit diferențe la TVA.

Astfel, pentru venitul în sumă de .X. lei calculat pentru facturile neînregistrate în contabilitate, prin aplicarea cotei medii de adaos comercial, s-a determinat un profit impozabil în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, iar pentru venitul estimat prin aplicarea aceleiași metode de calcul s-a mai stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, societatea precizând că nu este de acord cu modul de determinare al veniturilor și ca atare obligațiile fiscale suplimentare nu au fost determinate corect.

De asemenea, societatea susține că organele de inspecție fiscală aveau posibilitatea reală de a face un control mai temeinic în ceea ce privește sursele existente la dispoziția acestora, respectiv memorii fiscale sau

Declarația 394, acestea limitându-se la efectuarea unor controale sumare, putând dispune efectuarea inventarierii patrimoniului atunci când se constată existența unui prejudiciu atât de mare stabilit pe o estimare de venituri suplimentare de aproximativ .X. lei, în condițiile în care agentul economic realizează această cifră de afaceri în aproximativ cinci ani și în condițiile în care stocul la 31.12.2010 era de .X. lei.

Societatea solicită anularea Deciziei de impunere nr.F-CS .X./30.11.2011 și exonerarea de la plata obligațiilor suplimentare.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS .X./30.11.2011 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au constatat următoarele:

Perioada verificată : 01.01.2006 – 31.12.2010

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

1. S.C. .X. S.R.L. nu a înregistrat, în totalitate, în evidența contabilă facturile reprezentând livrări de piese de schimb, emise în perioada 2006-2010, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea facturilor emise, în ordine cronologică, în funcție de momentele în care s-au folosit topurile de facturi achiziționate, precum și la verificarea modului de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor în baza bonurilor fiscale și facturilor emise, constatându-se că societatea a achiziționat în perioada 01.01.2004 - 30.11.2008 un număr de .X. facturi înseriate prin 265 blocuri (carnete) și .X. chitanțe înseriate prin 158 blocuri (carnete), pentru care societatea nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada faptului că întocmirea și emiterea facturilor s-a gestionat sub o formă prin care să se cunoască felul în care s-au distribuit și folosit documentele între cele trei puncte de lucru.

De asemenea, administratorul societății, prin Nota explicativă, a răspuns la punctul 3 faptul că a repartizat facturile și chitanțele aleator și nu în ordinea numerelor de topuri, iar la punctul 1 a răspuns că a omis să le înregistreze în evidența contabilă, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit centralizatorul facturilor neînregistrate în jurnalul de vânzări și evidența contabilă pentru fiecare an în parte și pe cele trei puncte de lucru, repectiv magazinele din .X., .X. .X. și .X..

Totodată, administratorul societății, prin Nota explicativă, a declarat că nu mai deține rolele martor de la casele de marcat prin care să facă dovada înregistrării în contabilitate a facturilor emise și încasate prin emiterea bonurilor fiscale la punctele de lucru, și înregistrarea veniturilor pe baza rapoartelor zilnice emise de casele de marcat.

Organele de inspecție fiscală menționează faptul că facturile fiscale, pe baza cărora s-au stabilit sume suplimentare de plată de natura diferențelor de TVA, reprezintă documente pentru care au fost întocmite și emise și chitanțe fiscale, făcându-se dovada încasării contravalorii bunurilor livrate. Totodată, ca urmare a solicitării de controale încrucișate la S.C. .X. S.R.L. de către alte societăți, s-a constatat că facturile emise de contestatar sunt însoțite întotdeauna și de chitanțe fiscale. Bunurile la a căror livrare s-au emis bonuri fiscale și veniturile aferente au fost înregistrate în baza documentelor de evidență a casei de marcat, pentru care s-au întocmit și emis și facturi fiscale, nu se regăsesc în centralizatorul în baza căruia s-au determinat diferențe de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat rolele martor ale casei de marcat din punctul de lucru .X., iar din punctul de lucru .X. .X. a prezentat doar o parte din rolele martor ale casei de marcat, administratorul societății precizând prin Nota explicativă că nu a mai găsit nicio rolă la punctele de lucru.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin neînregistrarea facturilor în evidența contabilă au fost diminuate veniturile cu suma totală de .X. lei, reprezentând baza de impozitare pentru operațiuni impozabile la care s-a aplicat cota standard de TVA conform art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o diferență de TVA în sumă totală de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

2.Organele de inspecție fiscală au constatat, urmare verificării modului de evidențiere a documentelor cu regim special în contabilitate, următoarele situații :

a)Facturi neregăsite în evidența contabilă aflate în topuri de facturi neprezentate în timpul inspecției fiscale și achiziționate de către societate, situație identificată ca urmare a comparării datelor înregistrate în jurnalele de vânzări cu datele conținute în facturile completate și emise către diverși clienți. Organele de inspecție fiscală procedând la reconstituirea topului de facturi și implicit la identificarea numărului de facturi neregăsite în înregistrările din evidența contabilă, totodată considerând că taxa a devenit exigibilă în perioada în care au fost emise alte facturi apropiate ca serie și număr.

Administratorul societății susține, prin Nota explicativă, faptul că topurile de facturi neprezentate au fost repartizate la punctul de lucru .X., iar vânzătoarea nu le-a mai prezentat când au fost cerute de acesta.

b)Facturi neregăsite în evidența contabilă din topuri achiziționate și prezentate de societate, topuri din care s-a constatat faptul că facturile rămase la cotor nu sunt în ordine cronologică, lipsind exemplarul verde, totodată societatea nu a prezentat nici exemplarul .X. pentru a se face dovada înregistrării acestor facturi în evidența contabilă.

Administratorul societății susține, prin Nota explicativă, faptul că în momentul ridicării topului de facturi de la magazine nu a verificat filă cu filă facturierul și nu știe ce a făcut vânzătoarea cu ele.

c)Blocuri întregi de facturi neprezentate și neregăsite în evidența contabilă, dar care au fost achiziționate, potrivit documentelor de aprovizionare, care se regăsesc în plaja de numere a documentelor cu regim special, pentru care administratorul societății precizează că nu le mai găsește.

Urmare celor prezentate, organele de inspecție fiscală susțin că societatea:

- nu a prezentat echipei de inspecție fiscală toate documentele primare întocmite și emise ;

- din verificările încrucișate au rezultat operațiuni și tranzacții comerciale care nu au fost înregistrate în contabilitatea societății ;

- nu a fost îndeplinită obligația de a ține evidența contabilă conform prevederilor legale ;

- o parte din documente nu au fost prezentate ;

- documentele contabile conțin omisiuni.

Având în vedere situațiile de mai sus și faptul că organele de inspecție fiscală nu au putut determina mărimea bazei de impunere pentru facturile și topurile de facturi neregăsite în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea acesteia conform art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și a prevederilor pct.1.3 din O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, aceasta efectutându-se pe baza datelor și informațiilor din contabilitate (operațiuni și tranzacții comerciale, cota de adaos, documente justificative din care a rezultat valoarea cheltuielilor și veniturilor), respectiv prin stabilirea valorii medii a unei facturi și a bazei de impozitare, astfel :

a)În scopul determinării valorii medii a unei facturi emise, s-a însumat valoarea tuturor facturilor emise, înregistrate și neînregistrate în evidența contabilă și prin împărțirea numărului total de facturi emise la suma rezultată s-a obținut valoarea medie a unei facturi emise, valoare utilizată în determinarea bazei impozabile pentru diferențele de TVA stabilite prin estimare și determinată pe fiecare lună și an în parte.

b)În scopul determinării bazei de impozitare s-a procedat astfel : valoarea medie obținută (de la lit.a) pe fiecare an și lună în parte a fost înmulțită cu numărul total de facturi care rezultă că s-au achiziționat și nu se regăsesc faptic.

Urmare metodei de estimare aplicată asupra bazei de impozitare pe fiecare lună și an, organele de inspecție fiscală au aplicat cota standard de TVA conform art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, rezultând o diferență de TVA în sumă totală de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

Urmare celor menționate, organele de inspecție fiscală au constatat că la pct.1 și 2 nu au fost respectate prevederile art.134¹, art.134², art.137 și art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3.Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în perioada verificată, achiziții de materiale de construcții și bunuri pe care le-a înregistrat în contul 231 « Imobilizări corporale în curs », pentru care nu a prezentat rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, autorizații, care să justifice că aceste achiziții au fost utilizate în scopul realizării de venituri, iar prin Nota explicativă, administratorul societății precizează că aceste materiale au fost folosite în scop propriu.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au considerat că pentru bunurile achiziționate, societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de **.X. lei**, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, calculând accesorii aferente în sumă de **.X. lei** conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în perioada verificată, în contul 623 « Cheltuieli de protocol », facturi emise de **.X.** și **.X.**, reprezentând în cea mai mare parte achiziții de alimente pentru care societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, încadrându-se în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată, motiv pentru care organele de inspecție fiscală, la sfârșitul perioadei fiscale anuale de determinare a impozitului pe profit, au stabilit plafonul pentru a cărui depășire s-a colectat taxa pe valoarea adăugată potrivit art.15 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, s-a constatat că în anul 2006 și 2007 societatea a depășit plafonul de 2% fără să țină cont de acest fapt, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru suma de **.X. lei** reprezentând operațiune

asimilată livrărilor, societatea avea obligația colectării TVA în sumă de **.X. lei**, stabilind totodată și accesorii aferente în sumă de **.X. lei** conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

5. Organele de inspecție fiscală au constatat diferențe între sumele înregistrate în evidența contabilă și sumele declarate la organul fiscal în baza Deconturilor de TVA, încălcând prevederile art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stabilind astfel o diferență de TVA în sumă totală de **.X. lei** și accesorii în sumă de **.X. lei** conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada verificată societatea datorează taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **.X. lei** și au calculat accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

Referitor la impozitul pe profit

Organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. .X. S.R.L. a încălcat prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, privind modul de constituire și declarare al impozitului pe profit, astfel :

1.Corespunzător pct.1 la cap. Taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscale au stabilit efecte fiscale de natura diferenței de impozit pe profit, urmare neînregistrării tuturor facturilor întocmite și emise către diverși clienți, persoane juridice și fizice, constatându-se astfel, diminuarea bazei de impozitare cu suma de **.X. lei**.

Organele de inspecție fiscală au avut în vedere la calculul impozitului pe profit și cheltuiala deductibilă cu marfa aferentă veniturilor neînregistrate, având în vedere cota medie de adaos practică de societate, luându-se în calcul atât veniturile neînregistrate de societate, cât și cheltuielile deductibile cu marfa aferente acestor venituri, rezultând o diferență de impozit pe profit în sumă de **.X. lei** pentru care s-au calculat accesorii în sumă de **.X. lei**, conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

2. Corespunzător pct.2 la cap. Taxa pe valoarea adăugată, organele de inspecție fiscale au constatat aspecte care au determinat modificarea bazei de impozitare și au avut efecte asupra determinării impozitului pe profit, urmare verificării modului de evidențiere a documentelor cu regim special în

contabilitatea societății, constatându-se că din totalul topurilor de facturi, parte din acestea neregăsidu-se în totalitate și parte sunt incomplete lipsind facturi din conținutul topurilor, fapt pentru care s-a procedat la estimarea bazei de impozitare conform art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fiind aplicat același algoritm ca la cap. Taxa pe valoarea adăugată.

Organele de inspecție fiscală au aplicat asupra cheltuielii aferente veniturilor, stabilite conform algoritmului de la cap. Taxa pe valoarea adăugată, cota medie de adaos practică de societate fiind astfel obținută cheltuiala cu marfa, recalculându-se profitul impozabil prin ajustarea profitului obținut și înregistrat de societate cu veniturile și cheltuielile estimate de organele de inspecție fiscală, stabilind o diferență de impozit pe profit în sumă totală de **.X. lei** pentru care s-au calculat accesorii în sumă de **.X. lei**, conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

3.Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru o parte din cheltuielile considerate deductibile de societate nu există documente justificative, astfel înregistrarea lor au ca efect majorarea bazei impozabile la calculul impozitului pe profit pe toată perioada verificată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat, în perioada verificată, achiziții de materiale de construcții și bunuri pe care le-a înregistrat în contul 231 « Imobilizări corporale în curs », apoi în perioada 2008-2009, prin articolul contabil 231« Imobilizări corporale în curs » = 611 « Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile », societatea a înregistrat pe cheltuieli suma de **.X. lei**, cheltuieli pentru care nu a prezentat rapoarte de lucru, procese verbale de recepție, autorizații, care să justifice că aceste achiziții au fost utilizate în scopul realizării de venituri.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 44 din H.G. nr.44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare și au stabilit o diferență de impozit pe profit pentru aceste bunuri în sumă de **.X. lei**, calculând accesorii aferente în sumă de **.X. lei** conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

4. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a ținut cont de prevederile art.21 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în ceea ce privește înregistrarea în contul 623 « Cheltuieli de protocol » a facturilor emise de **.X.** și **.X.**, reprezentând achiziții de alimente, pentru care avea obligația încadrării

acestora în categoria cheltuielilor cu deductibilitate limitată (2%) la calculul profitului impozabil.

Totodată, s-a constatat că societatea nu a avut în vedere la calculul impozitului pe profit cheltuielile cu amenzile și penalitățile (cont 658.1 « Alte cheltuieli de exploatare »), care conform art.21 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt nedeductibile la determinarea profitului impozabil.

Astfel, organele de inspecție fiscală au recalculat profitul impozabil prin influențarea cheltuielilor deductibile stabilite de societate cu cele care au deductibilitate limitată și nedeductibile, stabilind o diferență de impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente în sumă de **.X. lei**.

Urmare celor de mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru perioada verificată societatea datorează impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă totală de **.X. lei** și au calculat accesorii aferente în sumă totală de **.X. lei**.

Totodată, organele de inspecție fiscală au întocmit Procesul verbal nr..X./30.11.2011 pe care l-au transmis organelor de urmărire penală din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. – .X., cu adresa nr..X./28.12.2011 în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.1 lit.b din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, pentru suma totală de .X. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei.

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

1. Referitor la suma totală de .X. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, impozit pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală din cadrul Parchetului de

pe lângă Tribunalul .X., cu privire la aspectele constatate prin Procesul verbal nr..X./30.11.2011 ale cărui constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr.F-CS .X./30.11.2011.

În fapt, organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., au efectuat un control la SC .X. SRL, ocazie cu care s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală nr.F-CS .X./30.11.2011 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere nr.F-CS .X./30.11.2011, contestată.

Din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat că SC .X. SRL nu a înregistrat, în totalitate, în evidența contabilă facturi reprezentând livrări de piese de schimb, emise în perioada 2006-2010, motiv pentru care au procedat la verificarea facturilor emise, în ordine cronologică, în funcție de momentele în care s-au folosit topurile de facturi achiziționate, precum și la verificarea modului de înregistrare în evidența contabilă a veniturilor din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor în baza bonurilor fiscale și facturilor emise, constatându-se că pentru un număr de .X. facturi înseriate prin 265 blocuri (carnete) și .X. chitanțe înseriate prin 158 blocuri (carnete), achiziționate în perioada 01.01.2004 - 30.11.2008, societatea nu a prezentat documente justificative prin care să facă dovada faptului că întocmirea și emiterea facturilor s-a gestionat sub o formă prin care să se cunoască felul în care s-au distribuit și folosit documentele între cele trei puncte de lucru.

De asemenea, administratorul societății, prin Nota explicativă, a răspuns la punctul 3, faptul că a repartizat facturile și chitanțele aleator și nu în ordinea numerelor de topuri, la punctul 1 a răspuns că a omis să le înregistreze în evidența contabilă, declarând totodată că nu mai deține rolele martor de la casele de marcat prin care să facă dovada înregistrării în contabilitate a facturilor emise și încasate prin emiterea bonurilor fiscale la punctele de lucru, și înregistrarea veniturilor pe baza rapoartelor zilnice emise de casele de marcat.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat rolele martor ale casei de marcat din punctul de lucru .X., iar din punctul de lucru .X. .X. a prezentat doar o parte din rolele martor ale casei de marcat, administratorul societății precizând prin Nota explicativă că nu a mai găsit nicio rolă la punctele de lucru.

Urmare celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin neînregistrarea facturilor în evidența contabilă au fost diminuate veniturile cu suma totală de .X. lei, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de **.X. lei** pentru care s-au calculat accesorii în sumă de **.X. lei** și o taxa pe valoarea adăugată pentru suma de **.X. lei** pentru care s-au calculat accesorii în sumă de **.X. lei**, potrivit prevederilor art.19 alin.(1) și art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, urmare verificării modului de evidențiere a documentelor cu regim special în contabilitate, organele de inspecție fiscală au procedat la reconstituirea topului de facturi și implicit la identificarea numărului de facturi neregăsite în înregistrările din evidența contabilă, considerând că taxa a devenit exigibilă în perioada în care au fost emise alte facturi apropiate ca serie și număr pentru care administratorul societății a susținut, prin Nota explicativă, faptul că topurile de facturi neprezentate au fost repartizate la punctul de lucru .X., iar vânzătoarea nu le-a mai prezentat când au fost cerute de acesta.

Totodată, din facturile neregăsite în evidența contabilă și prezentate de societate, s-a constatat faptul că facturile rămase la cotor nu sunt în ordine cronologică, lipsind exemplarul verde și exemplarul .X. pentru a se face dovada înregistrării acestor facturi în evidența contabilă, administratorul societății susținând, prin Nota explicativă, faptul că în momentul ridicării topului de facturi de la magazine nu a verificat filă cu filă facturierul și nu știe ce a făcut vânzătoarea cu ele.

Urmare celor constatate și a faptului că nu au putut determina mărimea bazei de impunere pentru facturile și topurile de facturi neregăsite în evidența contabilă, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea acesteia conform art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și a prevederilor pct.1.3 din O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impozitare pe fiecare lună și an, fapt pentru care au stabilit suplimentar un impozit pe profit în sumă de **.X. lei** pentru care s-au calculat accesorii în sumă de **.X. lei** și taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei** pentru care s-au calculat accesorii în sumă de **.X. lei**.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât organele de inspecție fiscală, urmare verificării efectuate, au constatat că sunt indicii privind săvârșirea unor fapte ce pot întruni elemente constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au întocmit Procesul verbal nr..X./30.11.2011, care a fost înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. - .X. împreună cu Plângerea penală nr..X./28.12.2011.

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

"Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

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

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni a cărei constatare are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS .X./30.11.2011 emis de către organele de inspecție fiscală ale Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - .X., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011, contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că organele de inspecție fiscală, urmare verificării efectuate cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a societății a facturilor emise, cât și a facturilor și topurilor de facturi neregăsite în evidența contabilă, au constatat că S.C. .X. S.R.L. a omis evidențierea în actele contabile a operațiunilor efectuate cu consecința diminuării veniturilor realizate, motiv pentru care au întocmit Sesizarea penală nr..X./28.12.2011, precum și Procesul verbal nr..X./30.11.2011 ale cărui constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS .X./30.11.2011, și le-au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. – .X. pentru a se dispune începerea cercetărilor în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute și pedepsite de art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

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

Totodată, se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor

2 acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, iar, pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Precizăm, de asemenea, că și Curtea Constituțională prin Decizia nr. 449/26.10.2004, anexată la dosarul cauzei, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 183 alin. (1) lit.a din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art. 214 alin. (1) lit.a după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că *“întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.2, din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanță are unele indicii.”*

Cu același prilej, Decizia Curții Constituționale nr.72 din 28 mai 1996, anexată la dosarul cauzei, prin care aceasta a reținut că *“nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia”*.

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

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 înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulată împotriva actelor administrative 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 prin Sesizarea penală nr..X./28.12.2011 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. - .X., organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. - .X. au constatat că în cazul SC .X. SRL se ridică problema realității tranzacțiilor cu consecința sustragerii de la plata unor obligații fiscale și mai mult există indicii privind săvârșirea de către

reprezentantul legal al societății a unor fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală.

De asemenea, se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimit la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată 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.

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 comparative.

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept *“penalul ține în loc civilul”*, consacrat prin art.19 alin.(2) din Codul de procedură penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care, în temeiul art.216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede: *„Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214”*, se va suspenda soluționarea cauzei pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

Totodată, sunt aplicabile și prevederile pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care 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. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. S.R.L. beneficiază de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată evidențiată în facturile emise de diverși prestatori, reprezentând materiale de construcții și bunuri, în condițiile în care acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în perioada 01.01.2006 – 31.12.2010, SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, aferentă facturilor emise de diverși furnizori, reprezentând materiale de construcții și bunuri, pe care le-a înregistrat în contul 231 “Imobilizări corporale în curs”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încălcat prevederile art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât nu a justificat cu documente faptul că aceste materiale și bunuri au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În drept, potrivit art.145 alin.3 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2006:

„Dreptul de deducere

[...](3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]”

Începând cu data de 01.01.2007 art.145 alin.2 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, a fost modificat în sensul:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

a) operațiuni taxabile;[...]”

iar art. 146 alin.1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la 01.01.2007, precizează:

“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);[...]”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru justificarea acestui drept, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F – CS .X./30.11.2011, se reține că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de materiale de construcții și bunuri, în baza facturilor emise de diverși furnizori, pe care le-a înregistrat în contul 231 “Imobilizări corporale în curs”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată întrucât nu justifică cu documente faptul că aceste materiale de construcții și bunuri au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Astfel, se reține că SC .X. SRL nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că materiale de construcții și bunurile au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv rapoarte de lucru, devize de lucrări, procese verbale de recepție, autorizații, întrucât dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nu este condiționat doar de existența facturilor, ci și de obligația ca societatea contestatoare să justifice că bunurile în cauză au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Mai mult, prin Nota explicativă, Anexa 2 la Raportul de inspecție fiscală nr.F-CS .X./30.11.2011, la întrebarea nr.11 “[...] *De ce nu a-ți prezentat rapoarte de lucru, devize de lucrări, procese verbale de recepție, autorizații care să dovedească folosirea acestor materiale în scopuri de obținere de venituri*”, societatea a precizat că “*Nu am în acest moment documentele enumerate mai sus*”.

De asemenea, se reține că societatea nu prezintă niciun document, nici organelor de inspecție fiscală, nici ulterior în susținerea contestației prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, să justifice că aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și nici alte argumente în susținerea exercitării dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori, menționând doar în mod generic că „*materialele de construcții au fost utilizate pentru construcția de locuințe în baza unei asocieri pe care o are societatea și are ca scop încasarea de chirii la terminarea acestora, pentru recuperarea investiției*”.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății SC .X. SRL drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei înscrisă în facturi reprezentând materiale de construcții și bunuri emise de diverși furnizori în perioada ianuarie 2006 – decembrie 2010, fapt pentru care contestația se va **respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

coroborat cu 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, care precizează:

„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;”

3. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr.F-CS .X./30.11.2011 pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

4. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă S.C. .X. S.R.L. avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă depășirii limitelor legale a cheltuielilor de protocol, în condițiile în care aceasta și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor care depășesc plafonul.

În fapt, societatea a înregistrat pe cheltuieli de protocol, în anii 2006 și 2007, facturi emise de .X. și .X., reprezentând în mare parte achiziții de

alimente pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a depășit plafonul de 2% aferent cheltuielilor de protocol cu suma de .X. lei, pentru care avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, având în vedere că și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor care au depășit plafonul.

În drept, potrivit art.128 alin.9 lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2006:

„9) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin art.128 alin.(8) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 01.01.2007, care precizează:

„(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Pentru explicitarea prevederilor legale de mai sus au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, care la pct.7 alin.(3), alin.(5) și (6), în vigoare la 09.05.2006, precizează:

“(3) Bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit cheltuielile de protocol[...]

(5) Prin acordarea de bunuri în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege, în sensul art. 128 alin. (9) lit. f) din Codul fiscal, se înțeleg destinații cum sunt: masa caldă pentru mineri, alimentația de protecție, materiale igienico-sanitare acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Limita până la care nu sunt considerate livrări de bunuri este cea stabilită prin actele normative care instituie acordarea acestor

bunuri. Plata în natură a salariilor și a dividendelor reprezintă livrare de bunuri, nefiind aplicabile prevederile art. 128 alin. (9) lit. f) din Codul fiscal.

(6) Încadrarea în limitele prevăzute la alin. (3) - (5) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste limite sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea limitelor constituie livrare de bunuri și se colectează taxa pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii. Taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă depășirii se calculează și se include la rubrica de regularizări din decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au depus situațiile financiare anuale, dar nu mai târziu de termenul legal de depunere a acestora.”

Aceleași prevederi au fost menținute și prin pct.6 alin.(11) lit.a), lit.c) și alin.(12) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, începând cu data de 01.01.2007, care precizează:

“(11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

a) bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la titlul II al Codului fiscal[...]

c) Prin bunuri acordate în mod gratuit potrivit destinațiilor prevăzute de lege se înțeleg destinații cum sunt, de exemplu: masă caldă pentru mineri, echipamentul de protecție, materiale igienico-sanitare acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor. Plafonul până la care nu sunt considerate livrări de bunuri cu plată este cel prevăzut prin actele normative care instituie acordarea acestor bunuri.

(12) Încadrarea în plafoanele prevăzute la alin. (11) lit. a) - c) se determină pe baza datelor raportate prin situațiile financiare anuale. Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările, acțiunile de mecenat sau alte acțiuni prevăzute prin legi, acordate în numerar. Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată și se colectează taxa, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei aferente achizițiilor care depășesc plafoanele. Taxa colectată aferentă depășirii se calculează și se include în decontul întocmit pentru perioada fiscală în care persoana impozabilă a depus sau trebuie să depună situațiile financiare anuale.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că acordarea de bunuri în mod gratuit în cadrul acțiunilor de protocol,

sponsorizare, mecenat, potrivit destinațiilor prevăzute de lege, peste limitele stabilite prin actele care instituie acordarea acestora, constituie livrare de bunuri pentru care se colectează taxă pe valoarea adăugată, dacă s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr.F – CS .X./30.11.2011, se reține că SC .X. SRL și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent achizițiilor de alimente, în baza facturilor emise de .X. și .X., pe care le-a înregistrat în contul 623 „Cheltuieli de protocol”.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste achiziții au fost considerate de societate ca fiind cheltuieli de protocol, astfel că se încadrează în categoria cheltuielilor cu deducere limitată.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că, întrucât a depășit plafonul de 2% aferent cheltuielilor de protocol deductibile la calculul profitului impozabil, societatea avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă depășirii, aceasta fiind considerată operațiune asimilată livrărilor, întrucât societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată corespunzătoare depășirii.

De asemenea, se reține că societatea nu prezintă niciun document, nici organelor de inspecție fiscală, nici ulterior în susținerea contestației prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina contestatarei o taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

Argumentul contestatarului referitor la faptul că punctul de vedere al organului fiscal este incorect *“deoarece încadrarea alimentelor la cheltuieli de protocol nu este justă deoarece contribuabilul poate distribui alimente angajaților fără încadrarea ca și cheltuieli de protocol ci și ca cheltuieli sociale, cheltuielă admisă ca și deductibilitate de către Codul Fiscal”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea este cea care a considerat și înregistrat aceste cheltuieli ca și cheltuieli de protocol.

Mai mult, societatea nu prezintă documente din care să rezulte că bunurile acordate în mod gratuit, au avut ca destinație potrivit legii: masă caldă pentru mineri, echipament de protecție, materiale igienico-sanitare

acordate obligatoriu angajaților în vederea prevenirii îmbolnăvirilor sau reprezintă cheltuieli de natură socială.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au constatat că suma de .X. lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, fapt pentru care, **contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011 va fi respinsă ca neîntemeiată** și nesuținută cu documente pentru acest capăt de cerere, respectiv **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

coroborat cu 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, care precizează:

„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;”

5. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept *„accessorium sequitur principale”*, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011 pentru suma de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

6. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, cauza supusă soluționării este dacă S.C. .X. S.R.L. datorează această sumă în condițiile în care există diferențe între taxa pe valoarea adăugată înregistrată în evidența contabilă și taxa pe valoarea adăugată declarată la organul fiscal.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată 2006-2010, există diferențe între taxa pe valoarea adăugată stabilită de societate conform evidenței contabile, respectiv din jurnalele de vânzări și cumpărări, la nivelul perioadei verificate și taxa pe valoarea adăugată declarată de societate, conform deconturilor de TVA.

Organele de inspecție fiscală au constatat că prin nedeclararea TVA de plată în suma de .X. lei la organul fiscal teritorial de care aparține, societatea a încălcat prevederile art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, potrivit art.156 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31.12.2006:

“Evidența operațiunilor impozabile și depunerea decontului

(1) Persoanele impozabile, înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, au următoarele obligații din punct de vedere al evidenței operațiunilor impozabile:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă achizițiilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

c) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor realizate atât la sediul principal, cât și la subunități;

d) să contabilizeze distinct veniturile și cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participațiune. Drepturile și obligațiile legale privind taxa pe valoarea adăugată revin asociatului care contabilizează veniturile și cheltuielile, potrivit contractului încheiat între părți. La sfârșitul perioadei de raportare, veniturile și cheltuielile, înregistrate pe naturi, se transmit pe bază

de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părți fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată, în cotele prevăzute de lege.[...]

(2) Persoanele înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată trebuie să întocmească și să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, până la data de 25 a lunii următoare perioadei fiscale inclusiv, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice. Operațiunile prevăzute la art. 150 alin. (1) lit. b) și art. 151 alin. (1) lit. b) vor fi evidențiate în decontul de taxă pe valoarea adăugată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată în regim mixt se aplică prevederile art. 147, pentru determinarea taxei de dedus. ”

Începând cu data de 01.01.2007 art.156 alin.(1) are următorul conținut:

“ Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.”

Potrivit art.156² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art.153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art.147¹ alin.(2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că S.C. .X. S.R.L. este obligată să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice, și avea obligația de a declara în decontul de taxă pe valoarea adăugată suma taxei deductibile pentru care a luat naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care și-a exercitat dreptul de deducere, suma taxei colectate a cărei exigibilitate a luat naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS .X./30.11.2011 și Anexa nr.20 la

raportul de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată datorată suplimentar pentru perioada 2006-2010 în sumă de .X. lei, reprezentând diferența dintre taxa pe valoarea adăugată stabilită de societate conform evidenței contabile, respectiv din jurnalele de vânzări și cumpărări, și taxa pe valoarea adăugată declarată de societate, conform deconturilor de TVA.

De asemenea, se reține că societatea nu prezintă niciun document, nici organelor de inspecție fiscală, nici ulterior în susținerea contestației prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit în sarcina contestatarii o taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de .X. lei.

Argumentul contestatarului referitor la faptul că *“sumele constatate între evidența contabilă și declarație nu o considerăm corectă a le lua în calcul deoarece organul de control a efectuat o dată o stabilire a diferențelor de TVA față de situația faptică din teren și nu se mai poate raporta și la evidența contabilă pe care a considerat-o de la început incorectă”*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât potrivit art.94 alin.(1) și alin.(3) din Ordonanța nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„(1) Inspecția 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.[...]

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

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*
- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*
- d) solicitarea de informații de la terți;*
- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]”*

astfel că, în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația să examineze documentele, să verifice

concordanța dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, trebuind 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.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că societatea nu prezintă documente care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că acestea în mod legal au reținut în sarcina societății taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de .X. lei, fapt pentru care, **contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011 va fi respinsă ca neîntemeiată** și nesuținută cu documente pentru acest capăt de cerere, respectiv **pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**, în temeiul art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

coroborat cu 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, care precizează:

„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;”

7. În ceea ce privește suma de .X. lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, **se reține că stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatarii, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.**

Întrucât în ceea ce privește debitul de natura taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, se va respinge ca neîntemeiată și contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS

.X./30.11.2011 pentru suma de .X. lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Se reține că societatea nu contestă modul de calcul al accesoriilor în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată.

8. În ceea ce privește impozitul pe profit în sumă totală de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă totală 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 SC .X. SRL nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației cu privire la impozitul pe profit în sumă de .X. lei și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de .X. lei stabilite prin Decizia de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011, 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 suma totală de **.X. lei**, reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, societatea contestatară nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun 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 judecății 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 nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că **SC .X. SRL**, deși contestă impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, 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-CS .X./30.11.2011 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .X./30.11.2011 cu privire la impozitul pe profit în sumă totală de **.X. lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă totală de **.X. lei**, 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 căreia „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 SC .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, 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;”.

9. Referitor la accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de 1 leu, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC .X. SRL datorează accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat, în condițiile în care, conform constatărilor consemnate în raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru taxa pe valoarea adăugată accesorii în sumă totală de .X. lei, pentru care în mod eronat au impus la plată prin decizia de impunere accesorii în sumă de .X. lei, respectiv cu 1 leu mai mult decât suma stabilită.

În fapt, prin Decizia de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit pentru taxa pe valoarea adăugată accesorii în sumă totală de .X. lei, iar conform constatărilor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-CS .X./30.11.2011, organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei.

În drept, potrivit prevederilor stipulate la art.119 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

iar conform prevederilor art.120 alin.(1) din același act normativ :

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusive. ”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează care se calculează pentru fiecare zi de întârziere.

Din analiza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .X./30.11.2011, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei, iar în Decizia de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011 a fost trecută eronat suma de .X. lei la capitolul 2.1.1 « Obligații fiscale suplimentare de plată », rândul nr.2 « Majorări de întârziere », coloana nr.5 « Impozit, taxa, contribuție stabilit(ă) suplimentar de plată/obligații fiscale accesorii de plată ».

Prin urmare, pentru perioada supusă verificării, rezultă că, pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei stabilit suplimentar de către echipa de inspecție fiscală, **accesoriile aferente sunt în sumă totală de .X. lei**, și nu în sumă de .X. lei așa cum eronat organele de inspecție fiscală au impus la plată prin Decizia de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011.

În consecință, având în vedere cele de mai sus, rezultă că în mod eronat organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011, au impus suplimentar de plată în sarcina SC .X. SRL accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X leu, fapt pentru care, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.”

se va admite parțial contestația formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-CS .X./30.11.2011, în ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X leu.

Se reține totodată că, prin prezenta decizie, pentru diferența în sumă de .X. lei, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva

Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011, iar pentru diferența în sumă de **.X. lei**, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată, s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art. 214 alin. (1) lit. a) și alin. (3), art.216 alin.(1), alin.(2) și alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.10.1, pct. 11.1 lit.a și 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, se

DECIDE

1) Suspendarea soluționării contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**, impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

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

2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC .X. SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011 încheiată de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice .X., pentru suma totală de **.X. lei reprezentând impozit pe profit în sumă de **.X. lei** și accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de **.X. lei**.**

4) Admiterea contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-CS .X./30.11.2011 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice .X., **accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de X leu, cu consecința anulării parțiale acesteia pentru această sumă.**

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

DIRECTOR GENERAL
X