

**DECIZIA nr. 1529/2021**  
**privind soluționarea contestației depuse de**  
**SC X SRL, din mun. X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 48686/30.06.2014**  
**și reînregistrată sub nr. 20886/04.11.2020**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către **S.C. X S.R.L.**, cu sediul în X, str. Tudor Vladimirescu nr. 48, jud. X, CUI X, înregistrată la ORC X sub nr. JX/370/1999, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 19585/14.10.2020, cu privire la necesitatea reluării soluționării contestației formulate de către aceasta împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/22.04.2014, decizie emisă de A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/22.04.2014.

Obiectul contestației înregistrate la A.J.F.P X sub nr. 161731/02.06.2014 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 48686/30.06.2014, îl constituie Dispoziția de măsuri nr. X/16.04.2014 și obligațiile stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/22.04.2014, în sumă totală de **X lei**, respectiv:

- impozit pe profit în sumă de X1 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit în sumă de X2 lei;
- penalități de întârziere impozit pe profit în sumă de X3 lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X4 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere TVA în sumă de X5 lei;
- penalități de întârziere TVA în sumă de X6 lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit raportat la data comunicării prin poștă, cu confirmare de primire, a Deciziei de impunere nr. F-X/22.04.2014, respectiv data de 12.05.2014 și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv 02.06.2014, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice X au constatat că în speță există suspiciuni de evaziune fiscală, constând în neînregistrarea de către S.C. X S.R.L. în evidența contabilă a veniturilor realizate și înregistrarea de cheltuieli și taxă pe valoarea adăugată în baza unor documente care ridică suspiciuni rezonabile asupra realității tranzacțiilor înscrise în acestea, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de general consolidat.

Astfel, având în vedere suspiciunile cu privire la omiterea SC X S.R.L. de a înregistra în evidența contabilă, în totalitate, veniturile realizate, precum și suspiciunea că operațiunile înregistrate în evidențele fiscale nu reflectă realitatea, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Plângerea penală nr. X/29.04.2014, împreună cu Procesul verbal nr. X/22.04.2014, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.04.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/22.04.2014 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În cauză, în soluționarea contestației formulate de X S.R.L împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/22.04.2014 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, prin Decizia nr. X/15.10.2014 a D.R.G.F.P. Brașov s-a dispus suspendarea soluționării contestației cu privire obligații fiscale în sumă de **X7 lei**, din care impozit pe profit în sumă de X8 lei, dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit în sumă de X9 lei, penalități de întârziere impozit pe profit în sumă de X10 lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de X4 lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de X5 lei și penalități de întârziere aferente TVA în sumă de X6 lei, stabilite ca obligații de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/22.04.2014, contestată de SC X SRL, până la pronunțarea

unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

Prin aceeași decizie, pentru aspectele procedurale invocate și pentru obligații suplimentare în sumă de **X11 lei**, din care impozit pe profit în sumă de X12 lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X13 lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X14 lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată. De asemenea, organul de soluționare a transmis contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/16.04.2014, organului fiscal emitent, respectiv A.J.F.P. X - Activitatea de inspecție fiscală, spre competentă soluționare.

**Drept urmare, obiectul prezentei decizii de soluționare îl constituie doar suma de X7 lei, pentru care s-a dispus soluția de suspendare.**

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 19585/14.10.2020, societatea a înștiințat cu privire la faptul că în dosarul nr. X/P/2012, Parchetul de pe lângă Tribunalul X a a dispus la data de 19.01.2016 soluția de clasare, soluție rămasă definitivă și irevocabilă. Totodată, prin răspunsul transmis la solicitarea organului de soluționare, înregistrat la D.G.R.F.P. Brașov cu nr. 20886/04.11.2020, Serviciul juridic a comunicat că prin Ordonanța de clasare din data de 05.12.2017, dispusă de procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul X în Dosarul penal nr. X/P/2014, s-a dispus clasarea cauzei privind pe L Eugen, director al SC X SRL, sub aspectul comiterii infracțiunii de evaziune fiscală, Ordonanța fiind definitivă.

La dosarul contestației se află anexate copii după Ordonanța de clasare din data de 05.12.2017 în dosarul nr. X/P/2014 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X, Ordonanța de clasare din 19.01.2016 în dosar X/P/2012 și după Referatul cu propunere de clasare din 14.01.2016.

Contestația este formulată prin reprezentant legal, iar cererea de reluare prin SCA X&Asociații, la dosar fiind anexată în original împuternicirea avocațială nr. 1962/09.10.2020.

Având în vedere cele reținute mai sus, constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1), (2) și ale art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data relucrării procedurii de soluționare a contestației, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, va relua procedura de soluționare a contestației formulate de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/22.04.2014 pentru suma de **X7 lei**, din care:

- impozit pe profit în sumă X8 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit în sumă de X9 lei;
- penalități de întârziere impozit pe profit în sumă de X10 lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X4 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de X5 lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de X6 lei.

***I. Prin contestația formulată, SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-X/22.04.2014, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/22.04.2014, prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X lei, din care impozit pe profit în sumă de X1 lei, dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit în sumă de X2 lei, penalități de întârziere impozit pe profit în sumă de X3 lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de X4 lei, dobânzi/majorări de întârziere TVA în sumă de X5 lei și penalități de întârziere TVA în sumă de X6 lei.***

***De asemenea, petenta se îndreaptă împotriva Dispoziției de măsuri nr. X/ 16.04.2014, emisă de către organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X.***

#### **A. Aspecte de procedură**

Prin contestația formulată, societatea susține că raportul și decizia de impunere emisă în baza acestuia sunt nelegale, deoarece inspecția fiscală s-a efectuat fără transmiterea avizului de inspecție, nu s-a realizat în termenul de trei luni, fiind totodată încălcate dreptul contribuabilului de a fi ascultat și dreptul la apărare.

## **B. Aspecte privind fondul**

**1) Petenta susține că organele de control au stabilit în mod nejustificat un impozit pe profit în sumă de X15 lei și TVA în sumă de X16 lei, precum și accesoriile aferente, pentru neînregistrarea în contabilitate a unei cantități de 10.390 mc de betoane, mortare și alte produse similare, care a avut ca și consecință fiscală neînregistrarea contrapartidei pe care ar fi putut să o obțină în sumă de X17 lei, care constituie bază de impozitare.**

Petenta susține că această cantitate de produse, în cuantum de 10.390 mc, stabilită în plus de către inspectorii pentru perioada 01.01.2007-30.06.2008, este nefondată și nelegală pentru următoarele considerente:

- Inspectorii nu au identificat nicio neregulă în evidența contabilă referitor la înregistrarea produselor betoniere obținute și vândute, respectiv nu s-a identificat de către inspectorii nicio înregistrare contabilă greșită sau documente justificative eronate. De asemenea, reprezentantul societății susține că organele de control au constatat că *„inventarierea patrimoniului și valorificarea rezultatelor acestuia s-a efectuat în conformitate cu prevederile art. 7 din Legea 82/1991, republicată și OMFP 2861/2009”*, și nu s-a constatat nicio neregulă privind gestiunea cantităților de materii prime folosite în fabricarea betonului (ciment, sorturi, aditivi) sau privind evidența contabilă;

- informația privind cantitățile de beton extrase din *„softul calculatorului cu care a fost echipată stația de betoane”* nu are valoare de mijloc de probă și nici de document justificativ, pentru următoarele argumente:

- a) În stabilirea unei baze impozabile suplimentare cu privire la cantitățile de beton, organul de inspecție fiscală face referire în Raportul de inspecție fiscală (pag. 35) la prevederile Codului de procedură fiscală, art. 49, în forma sa intrată în vigoare de la data de 28.02.2014 (data intrării în vigoare a OUG nr. 8/26.02.2014 de modificare a acestui articol), deși la data la care BCCO X a emis Procesul verbal, textul art. 49 din Codul de procedură fiscală nu prevedea posibilitatea utilizării înregistrărilor audio-video, a datelor și informațiilor din orice mediu de stocare. Chiar dacă ar admite aplicarea textului actual al art. 49 din Codul de procedură fiscală așa cum apare în vigoare la data emiterii raportului de inspecție (2014), organul de inspecție fiscală exclude în totalitate obligația instituită prin alin. (3) al acestui articol, în sensul de a corobora mențiunile existente în procesul verbal de analiză emis de către BCCO X, cu alte elemente probatorii care să confirme într-adevăr producerea și comercializarea unor cantități de beton suplimentare față de cele înregistrate în contabilitate;
- b) Organul de inspecție fiscală nu a întreprins nicio altă verificare la persoane fizice sau juridice prin care să se confirme vânzarea vreunui metru cub de beton în plus față de cantitățile de beton evidențiate în contabilitatea petentei. Petenta consideră ca unul dintre elementele importante și esențiale de care organul fiscal ar fi trebuit să țină cont este și acela că pentru a produce cantitatea de 10.390 mc de produse betoniere, ar fi trebuit să achiziționeze o cantitate enormă de materii prime și în special ciment pentru producerea betonului. Cimentul ar fi trebuit achiziționat de la producătorii de ciment din România, ori este de neconceput ca acești producători să livreze astfel de cantități fără documente justificative, organul de inspecție fiscală neaducând niciun fel de probă în acest sens. Totodată, se arată faptul că pentru 10.000 mc de beton sunt necesare circa 2.500 tone de ciment, cantitate pe care niciunul dintre producătorii din România nu o poate livra fără documente justificative. Petenta precizează că, în contextul în care organul de inspecție fiscală confirmă faptul că inventarul a fost unul conform, neexistând bunuri, respectiv cantități de ciment în patrimoniu în afara celor evidențiate în contabilitate, acuzația de vânzare a unei cantități de 10.390 mc de

produse betoniere și stabilirea impozitelor și sumelor accesorii pe această cantitate nu are niciun suport legal. De asemenea, aceasta susține că organul de inspecție fiscală nu a făcut niciun fel de verificare încrucișată la furnizorii de ciment și apreciază că această verificare nu a fost efectuată cu scopul de a se stabili o bază suplimentară de impunere, pe baza analizei informațiilor dintr-un listing excel;

c) Documentul în baza căruia BCCO X emite procesul său verbal, care a fost trimis și utilizat de organul de inspecție fiscală în întocmirea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, nu are calitatea de document justificativ, din următoarele considerente:

- se referă la presupuse date din 2005-2008, iar observația este din 2012;
- stația de betoane, inclusiv întreg ansamblul, a fost vândută și preluată de societatea P S.A. la data de 01.07.2008;
- nu există o referință la vreun program informatic propriu-zis;
- nu se face referință la vreo expertiză informatică asupra calculatorului, cum, unde, când și cine a obținut aceste informații, dacă a fost efectuată vreo analiză a programului soft de către BCCO X și dacă un astfel de program exista sau era instalat pe calculator;
- dacă un astfel de program era instalat, cine avea acces la programul informatic, dacă se putea loga în acest program orice fel de persoană și dacă putea accesa și modifica datele din soft;
- dacă listingurile excel au fost generate de programul soft și data generării acestora;
- dacă schimbarea datei computerului avea influență asupra datelor care puteau fi generate de programul soft;
- dacă softul calculatorului înregistra automat cantitățile de beton obținute, iar datele generate puteau sau nu puteau fi modificate ulterior;
- dacă există date și informații de la personalul societății (personal care a fost preluat în anul 2008 de către societatea P), care să confirme sau să infirme producerea măcar a unui metru cub de beton care să nu fi fost înregistrat în contabilitate, sau să fi confirmat vreo vânzare „la negru” de astfel de produse;
- nu este consemnat dacă rezultatele în urma analizării listingurilor excel au fost extrase exact din calculatorul folosit la stația de betoane și dacă respectivul „soft” avea vreo legătură cu producția fizică de beton realizată în perioada 2005-2008;
- nu este consemnat dacă calculatorul sau softul era sau nu fiscalizat, metrologizat. În conținutul Raportului de inspecție fiscală se face referire la documente excel extrase din „softul calculatorului cu care a fost echipată stația de betoane”, în contextul în care în Procesul verbal al BCCO (singurul document avut în vedere de către organul de inspecție fiscală) nu se face referire la niciun soft al unui calculator sau bază de date, ci doar la „listinguri excel”, care au fost încuviințate spre analiză la BCCO în baza solicitării nr. 2279301 din data de 29.02.2012;

d) Organul de inspecție fiscală nu face niciun fel de cercetări pentru a stabili cu exactitate dacă într-adevăr societatea a produs și vândut cantități suplimentare de beton fără a fi înregistrate în contabilitate, ci doar face referire la datele extrase din softul calculatorului cu care stația de beton era dotată. Ori, pentru determinarea stării de fapt, organului fiscal îi revenea obligația de a corobora datele furnizate de BCCO X cu orice alte elemente, având în vedere că BCCO X a efectuat analiza unui „listing excel”. De asemenea, petenta apreciază că decizia de a se imputa cantități de beton suplimentare era deja luată înaintea efectuării oricărui control asupra contabilității petentei și apreciază că sumele impuse sunt fără niciun fel de suport real, aspect ce ar fi dovedit de conținutul Procesului verbal nr. 119/12.06.2012, prin care, înainte de

efectuarea controlului, organul de inspecție fiscală știa atât cantitățile, cât și valorile care urmau a se imputa.

**2) Petenta susține că organele de control au reîncadrat în mod nejustificat ca tranzacție artificială închirierea unor spații (înregistrată pe costuri în trim. IV 2009 și sem. I 2010) și asumarea unor penalități pentru neplata chiriei (înregistrată pe costuri în trim. III 2010).**

Petenta precizează că organul fiscal nu a acordat drept de deducere a cheltuielilor, pe motiv că asocierea în participațiune nu s-a derulat efectiv, acest lucru reprezentând un artificiu care are drept scop obținerea unui avantaj fiscal, respectiv deducerea de costuri și TVA fictive, având ca efect diminuarea nejustificată a obligațiilor față de bugetul statului. Față de aceste aspecte, petenta susține că a dorit inițierea unei afaceri economice profitabile cu societatea AS O SRL, în vederea amplasării mai multor stații mobile de carburanți în București. De asemenea, se menționează că a fost analizată rentabilitatea afacerii și au fost achiziționate două stații mobile de distribuție carburanți de la societatea SC AS O SRL, conform facturilor din 15.07.2009, în sumă totală de X lei. Se mai precizează că pentru pornirea activităților economice era necesară constituirea unui aport de către fiecare dintre părți, aportul petentei constând în punerea la dispoziție a unui spațiu pentru activitățile de depozitare necesare asocierii, iar aportul partenerului SC AS O SRL îl constituia asigurarea de combustibil la preț de importator și asigurarea pieței de desfacere în București.

În prezentarea situației de fapt, reprezentantul societății precizează că la data de 01.08.2009 între AS O SRL și SC E CONSTRUCT SRL (societate afiliată petentei), a fost încheiat contractul de închiriere nr. 8, contract ce avea ca obiect închirierea unor spații comerciale, respectiv un spațiu de depozitare de 2.500 mp situat în depozitul din str. Preciziei nr. 38A, sector 6 București și un spațiu de depozitare de 1.000 mp situat pe platforma de parcare, durata contractului fiind pe o perioadă de 3 luni, cu posibilitatea prelungirii, iar contravaloarea chiriei pe perioada derulării contractului (pentru cele 3 luni) a fost de X euro exclusiv TVA. După semnarea acestui contract, încetarea putea opera doar după transmiterea unui preaviz, cu 20 de zile înainte (conform art. 13 din contractul de închiriere). Având în vedere că deja achiziționase stațiile mobile de carburanți încă de la data de 15.07.2009, petenta precizează că a încheiat contract de închiriere a spațiului menționat de la societatea SC E CONSTRUCT SRL (societate afiliată)-contractul cu nr. 16/01.08.2009. Prin acest contract, SC E CONSTRUCT SRL subînchiriază de fapt spațiile în condiții identice cu cele ale contractului încheiat cu SC AS O SRL. Petenta mai precizează că prin subînchirierea spațiilor de către SC X SRL de la SC E CONSTRUCT SRL, acestea fiind persoane afiliate, nu se realizează niciun avantaj fiscal nici uneia dintre părți, deoarece prețul subînchirierii este identic cu prețul închirierii dintre societatea AS O SRL și societatea E CONSTRUCT SRL.

Cu privire la existența unor tranzacții fictive efectuate în scopul obținerii de avantaje fiscale, contestatara susține că închirierea și/sau subînchirierea au un conținut economic și sunt utilizate în mod normal în cadrul practicilor economice obișnuite și nu doar pentru a evita impozitarea. Aceasta consideră că atât timp cât este dovedită existența unui contract de închiriere asupra unui bun imobil, care este subînchiriat petentei, nu se poate vorbi de tranzacții artificiale, în contextul în care petenta a realizat venituri impozabile, pentru care a achitat impozit pe profit și a colectat și plătit TVA.

Referitor la concluzia inspectorilor fiscali cum că asocierea în participațiune precum și închirierea, ar reprezenta un artificiu care ar avea drept scop obținerea unui avantaj fiscal și că operațiunile derulate nu au conținut economic, reprezentantul societății afirmă că este nelegală și nefondată, aducând în susținere următoarele argumente:

- Cu privire la aprecierea organelor de inspecție fiscală că închirierea ar fi fost fictivă, pe motiv că nu a deschis punct de lucru la această adresă și nu există personal angajat, petenta afirmă că declararea punctului de lucru nu se impunea, având în vedere că spațiul închiriat, pentru care a plătit chiria, constituia aportul acesteia la asocierea în participațiune (art. 7 pct. b) din contractul de asociere). Mai susține petenta că închirierea a generat venituri impozabile, iar asumarea responsabilității cu privire la spațiu constituia aportul

petentei la derularea contractului de asociere în participațiune. Petenta precizează că din inițierea colaborării cu societatea AS O SRL s-a generat un adaos comercial substanțial, în sumă totală de X,16 lei. Mai susține că a prezentat echipei de control calculațiile ca diferență doar dintre prețul de aprovizionare de la AS O SRL și Rompetrol SA (X lei), din care reiese că față de alți furnizori, prin încheierea contractului de asociere în participațiune și asumarea responsabilității aportului la afacere (spațiul din București), a avut un profit de X,78 lei. Referitor la afirmația organului de inspecție că nu se justifică cheltuielile privind chiria deoarece asocierea în participațiune nu și-a mai produs efectele, petenta afirmă că contractul de închiriere are o valoare juridică de sine stătătoare și independentă de contractul de asociere și că acest contract de asociere în participațiune și-a produs efectele, X SRL achiziționând combustibil la preț preferențial chiar dacă nu a fost respectată clauza privind asigurarea pieței de desfacere în București;

- Petenta susține că a procedat la vânzarea produselor petroliere prin intermediul rețelei proprii și că nu a mai considerat necesară înregistrarea acestor venituri ca fiind ale asocierii în participațiune, din moment ce vânzarea produselor petroliere nu a fost efectuată prin piața de desfacere care ar fi trebuit să fie asigurată de SC AS O SRL. Aceasta consideră că faptul că afacerea preconizată nu a ajuns la rezultatele scontate (respectiv asigurarea pieței de desfacere în București- obligație asumată de asociat), nu poate duce la concluzia că respectivele cheltuieli efectuate pentru asigurarea aportului asumat în cadrul contractului de asociere în participațiune, ar fi fost nejustificate sau fictive;
- Cu privire la penalități, petenta susține că nivelul penalităților a fost același ca și în cazul contractului încheiat între SC E CONSTRUCT SRL și SC AS O SRL, iar perceperea de penalități contractual stabilite nu este interzisă de lege. Petenta mai susține că perceperea de penalități, atâta timp cât este specificată în contract, devine obligație a prestatorului, în caz contrar organul fiscal putând să repună venitul din penalități justificat în baza contractului și nefacturat;
- Contrar argumentului organului fiscal că a realizat pierdere de X lei, petenta susține că a realizat achiziții pe produse petroliere în cuantum de X lei și un profit de X,78 lei, după scăderea cheltuielii cu privire la aport (respectiv chiria spațiului în sumă de X18,38 lei). Aceasta precizează că a justificat avantajul asocierii prin prețul de furnizare mai mic practicat de SC AS O SRL față de un furnizor consacrat, Rompetrol SA, și că în calculul prezentat inspectorilor nu era tot adaosul realizat din colaborarea cu societatea AS O, acesta fiind detaliat în anexa „Situția adaosului comercial realizat în colaborarea cu AS O în perioada de valabilitate a contractului de asociere în participațiune 01.08.2009-31.10.2009”, în fapt fiind înregistrat un adaos comercial de X,16 lei, superior cu suma de X,78 lei chiriei facturate;
- Cu privire la nerespectarea obligației de înregistrare în contabilitate a operațiunilor realizate în cadrul contractului de asociere în participațiune, petenta consideră că nu era necesară înregistrarea operațiunilor din cadrul asocierii, motivând că înregistrarea cheltuielilor cu chiria este aportul acesteia, care nu intră în filiera înregistrărilor contabile privind asocierea în participațiune, aceste costuri fiind asumate 100% de petentă, care nu se mai împart 50-50%, prin mecanismul juridic al contractului de asociere. Aceasta mai consideră că în conformitate cu prevederile fiscale, aportul unuia dintre asociați nu constituie o cheltuială a asocierii, ci contribuția efectivă a asociaților în vederea realizării obiectivelor asocierii;
- veniturile obținute din vânzarea de produse petroliere nu trebuiau înregistrate prin filiera înregistrărilor contabile privind asocierea în participațiune deoarece ele au fost obținute de petentă în afara contractului de asociere (asociatul AS O a respectat doar parțial clauzele contractuale, în sensul de a furniza produse la preț de importator, nu și de asigurare a pieței de desfacere pentru aceste produse), ori vânzarea nu s-a realizat prin piața reglementată în contractul de asociere (piața de desfacere din București fiind aportul asociatului AS O). Mai susține petenta că și dacă ar fi trebuit utilizată filiera înregistrărilor contabile aferente asocierii în participațiune, societatea s-ar fi aflat în situația în care nu ar

fi respectat anumite prevederi procedurale din lege, nicidecum nu poate fi anulat dreptul de deducere a cheltuielilor și a TVA, pe motiv că ar fi derulat tranzacții artificiale.

În încheiere, contestatara afirmă că organul fiscal nu a analizat dacă societatea E CONSTRUCT SRL a declarat veniturile rezultate din contractul de închiriere, fapt care, potrivit opiniei petentei, ar fi demonstrat că afacerile inițiate cu societatea AS O SRL nu au fost artificiale.

**3) Petenta susține că în mod nejustificat organele de control au recalificat suma de X19 lei, reprezentând cheltuială cu amortizarea unor mijloace fixe achiziționate, ca fiind nedeductibilă la calculul impozitului pe profit și au respins la deducere TVA în sumă de X20 lei, aferentă unor achiziții de la SC S SRL.**

Cu privire la afirmația inspectorilor fiscali că cheltuielile înregistrate în evidența contabilă care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza Ordinului Președintelui ANAF, nu sunt deductibile la calculul rezultatului exercițiului, petenta precizează că din punct de vedere legal, Registrul contribuabililor inactivi/reactivați a fost introdus în Codul de procedură fiscală (art. 78<sup>1</sup>) prin Ordonanța Guvernului nr. 29/31.08.2011 și a intrat în vigoare din 17.09.2011, procedura privind evidența efectivă a contribuabililor inactivi/reactivați fiind instituită prin OPANAF 3347/20.10.2011, act normativ intrat în vigoare începând cu 26.10.2011, astfel că acest registru putea fi efectiv accesat și consultat de către contribuabili doar după intrarea în vigoare a O.G. nr. 29/2011 și a OPANAF 3347/2011, respectiv începând din 26.10.2011. Petenta susține că anterior acestei date, nu se putea face o verificare a eventualilor agenți economici inactivi, ordinele ANAF nefiind publicate în Monitorul Oficial al României.

**4) Petenta consideră că organele de control au stabilit în mod nelegal că datorează TVA în sumă de X21 lei, cu accesorii aferente, calculate la valoarea accizelor corespunzătoare achizițiilor de produse petroliere de la societatea B SRL.**

În prezentarea situației de fapt, petenta precizează că inspectorii fiscali au stabilit că în luna martie 2011 petenta a comercializat produse petroliere achiziționate de la societatea B SRL, pentru care aceasta din urmă nu a putut face dovada plății accizelor, acciza datorată bugetului de stat fiind evaluată la suma de X22 lei.

Petenta consideră că nu se poate reține obligativitatea de plată a TVA aferentă accizelor produselor energetice achiziționate de la societatea B SRL, deoarece la momentul achiziției, produsele accizabile erau deja eliberate pentru consum în sensul art. 206<sup>7</sup> alin. (1) din Codul fiscal, iar în lanțul comercial, petenta nu avea calitatea de antrepozitar autorizat și nu avea cum să cunoască eventualele nereguli apărute până la livrarea efectivă de către societatea B SRL. Referitor la acciza datorată de către societatea B SRL contestatara precizează că a fost impusă în sarcina sa prin Decizia nr. 977 din 11.02.2014, emisă de D.G.R.F.P. Brașov, decizie care face obiectul dosarului cu nr. X/107/2014 de pe rolul Tribunalului X, prin care s-a solicitat anularea acestui act administrativ și pentru care instanța nu s-a pronunțat încă.

Reprezentantul societății precizează că marfa nu a fost livrată în regim suspensiv de accize pentru a adăuga și TVA și că la data efectuării achizițiilor de la această societate, SC B SRL figura ca și un contribuabil activ (aceasta fiind inactivată cu data de 17.10.2012, prin decizia 312921/07.09.2012).

Contestatara consideră că stabilirea în sarcina sa a obligației de plată a TVA în sumă de X21 lei ar fi nelegală, deoarece nu poate fi responsabilă de eventuala nerespectare a legislației fiscale de către SC B SRL și că textul art. 206<sup>21</sup> alin. (7) din Codul fiscal se referă la un antrepozitar și nu la societățile care achiziționează produse energetice de la un antrepozitar.

**C. Critici cu privire la măsurile stabilite de organul de inspecție fiscală prin Dispoziția de măsuri nr. X din 16.04.2014**

Petenta consideră că declarațiile sale sunt întocmite corect și în conformitate cu facturile emise/respectiv primite de către aceasta. Se argumentează că toate facturile emise de către societate, la care se face referire, au fost corect întocmite, în conformitate cu contractele de

vânzare- cumpărare încheiate cu clienții (ex. C Transilvania, CIF ROX, contract nr. 238/18.04.2007; C București Sucursala Abrud CIF ROX, contract nr. 252/ 04.07.2007), respectiv că facturile de achiziție au fost înregistrate și declarate conform datelor înscrise pe aceste facturi. Concluzia petentei este că eventualele erori care generează aceste neconcordanțe furnizate de aplicația informatică, trebuie corectate la clienții/furnizorii săi, și nicidecum nu poate fi obligată la depunerea de declarații rectificative. Având în vedere aceste argumente, petenta solicită anularea dispoziției de măsuri nr. X 716.04.2014.

Pentru considerentele prezentate și având în vedere actele anexate la contestația depusă, petenta solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/22.04.2014, emisă urmare a inspecției fiscale parțiale, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina S.C. X S.R.L. obligații suplimentare de plată în sumă totală de X lei, din care X1 lei impozit pe profit, X2 lei dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit, X3 lei penalități de întârziere impozit pe profit, X4 lei taxă pe valoarea adăugată, X5 lei dobânzi/majorări de întârziere TVA și X6 lei penalități de întârziere TVA.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/22.04.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/22.04.2014 contestate, acțiunea de inspecție fiscală s-a efectuat în perioada 04.07.2011-22.04.2014, fiind suspendată de la data de 01.08.2011 până la 26.02.2014. În perioada verificată, SC X SRL a desfășurat următoarele activități economice: comerț cu produse petroliere (carburant auto) en-gross și prin stațiile de distribuție a carburanților, comerț cu amănuntul a mărfurilor alimentare și nealimentare prin magazine nespecializate, antreprenor general pentru fabrică procesare carne, alimentație publică în regim de restaurant, activități sportive și de agrement, precum și activități de exploatare nisip și pietriș în stare brută și producție de betoane și mortare.

Având în vedere faptul că obiectul prezentei decizii de soluționare îl constituie doar suma de **X7 lei**, pentru care prin Decizia nr. X/15.10.2014 a D.G.R.F.P. Brașov s-a dispus soluția de suspendare, în cele ce urmează vor fi prezentate doar deficiențele care au dus la stabilirea acestor obligații fiscale.

Cu prilejul inspecției efectuate, organele de control au constatat următoarele deficiențe, cu influență asupra obligațiilor fiscale datorate de societate în perioada verificată:

1. Societatea a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil suma de X23 lei compusă din:

- X24 lei, reprezentând contravaloare parțială „contract de închiriere și prestări servicii” nr. 16/01.08.2009, încheiat între SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC E CONSTRUCT SRL, în calitate de prestator, sumă înregistrată pe cheltuieli în trim. IV 2009;
- X25 lei, reprezentând diferență „contract de închiriere și prestări servicii” nr. 16/01.08.2009, sumă înregistrată pe cheltuieli în trim. I 2010;
- X26 lei, reprezentând penalități pentru neplata contravaloare „contract de închiriere și prestări servicii” nr. 16/01.08.2009, sumă înregistrată pe cheltuieli în trim. III 2010.

Referitor la acest contractul nr. 16/01.08.2009, organele fiscale precizează că are ca obiect:

- 1) închirierea unui spațiu de depozitare de 2.500 mp situat în str. Preciziei nr. 38 A, sector 6 București și a unui spațiu de depozitare de 1.000 mp situat pe platforma de parcare;
- 2) manipularea specializată pentru marfa depozitată.

Organele de control mai menționează că societățile implicate au calitatea de persoane afiliate așa cum sunt definite la art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că dl. L Eugen, asociat și administrator la SC X SRL, deținea la acea dată 95% din părțile sociale ale SC E CONSTRUCT SRL și că până la data



încheierii raportului de inspecție fiscală, SC X SRL nu a achitat valoarea contractului înregistrată pe cheltuieli deductibile și nici penalitățile facturate de către SC E CONSTRUCT SRL.

Pentru justificarea înregistrării pe cheltuieli deductibile a sumei de X18 lei (X24 lei + X25 lei) reprezentând contravaloare chirie spațiu de depozitare facturată de E Construct SRL, societatea verificată a prezentat un contract de asociere în participațiune, fără număr și fără dată, neînregistrat în jurnalul de intrări/ieșiri condus de societate, care are ca părți contractante pe:

- SC AS O SRL, CUI ROX, cu domiciliul fiscal mun. București, Sector 2, Str. Pictor Ion Andreescu nr. 31, et. 3, ap. 10, în calitate de asociat și
- SC X SRL, CUI ROX, cu sediul social în X lulia, str. T. Vladimirescu nr. 48, în calitate de asociat.

Contractul are ca obiect *„desfășurarea de activități rentabile având ca obiect comercializarea și/sau de produse petroliere și anvelope auto”*.

Referitor la scopul acestui contract de asociere, administratorul societății a precizat că inițial a fost gândită o colaborare între SC E CONSTRUCT SRL și SC AS O SRL, în vederea amplasării în București a mai multor stații mobile de distribuție carburanți dar, din cauza insuficienței fondurilor la E CONSTRUCT SRL, ea a fost transferată pe X SRL, prin transferarea chiriei de la E CONSTRUCT SRL la X SRL. Acesta mai precizează că în perioada de valabilitate a contractului de închiriere, AS O SRL a furnizat carburant către SC X SRL la preț de importator, astfel încât, făcând comparație pentru perioada respectivă între prețurile altor furnizori consacrați și prețul carburantului de la AS O SRL, a rezultat un venit suplimentar de X lei.

Organele fiscale au reținut în documentele întocmite că societatea verificată nu a organizat contabilitatea operațiunilor aferente asocierii în participațiune, asocierea nu a fost înregistrată la autoritatea fiscală competentă înainte să înceapă să desfășoare activitatea (conform dispozițiilor art. 28 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003), nu a fost declarat punct de lucru la adresa depozitului din str. Preciziei nr. 38 A, Sector 6, București și nu există personal angajat/detașat/contractat care să asigure *„manipularea specializată pentru marfa depozitată”*. S-a mai reținut, că obiectul contractului de închiriere nu include rezervoare pentru carburant și că poziția ștampilei societății AS O SRL în pagină și a semnăturii administratorului aplicată pe aceasta, de pe contractul de asociere în participațiune (nedat și fără nr.), este identică cu cea aplicată pe pag. 1 din contractul de închiriere și prestări servicii nr. 8/01.08.2009, încheiat între SC E CONSTRUCT SRL, beneficiar și SC AS O SRL, prestator.

În vederea justificării derulării contractului de asociere, societatea a prezentat documente (facturi, avize de însoțire, note de recepție, bonuri de transfer), ce au fost analizate de organele fiscale. Referitor la venitul suplimentar în sumă de X lei invocat de societate ca fiind obținut în urma „derulării” contractului de asociere în participațiune, organul fiscal precizează că a fost obținut cu costul de X23 lei, compus din contravaloarea contractului de închiriere și penalități pentru neplata chiriei la termen, asocierea generând o pierdere de X lei, suportată integral doar de X SRL.

În urma verificărilor efectuate, organul fiscal a stabilit că asocierea în participațiune nu s-a derulat efectiv, acest mod de lucru reprezentând un artificiu care a avut drept scop obținerea unui avantaj fiscal, respectiv deducerea de costuri și TVA fictive, cu efect în diminuarea nejustificată a obligațiilor de plată la bugetul statului, operațiunea neavând conținutul economic reflectat în documente. Drept urmare, în temeiul art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, s-a stabilit că suma de X23 lei considerată cheltuielă deductibilă de societate în baza tranzacției generată de Contractul de închiriere și prestări servicii nr. 16/01.08.2009, încheiat între X SRL și E CONSTRUCT SRL, nu poate fi luată în considerare la calculul impozitului pe profit, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X27 lei** (X23 lei x16%).

Totdată, urmare a inspecției, a fost respinsă la deducere TVA în sumă de **X28 lei**, pentru care, prin decontul de TVA pentru luna noiembrie 2009, societatea își exercită dreptul de deducere, taxă înscrisă în factura nr. 132/30.11.2009 emisă de SC E CONSTRUCT SRL, reprezentând contravaloare „contract de închiriere și prestări servicii” nr. 16 din 01.08.2009.

2. În urma comparării cantităților de beton, șape, mortare, înregistrate în evidența contabilă în perioada 01.01.2007-30.06.2008, cu cantitățile de beton și alte produse similare (mortare,

șape) extrase din softul calculatorului cu care a fost echipată stația de betoane Drambar, cantități înscrise în Procesul verbal transmis de I.P.J.-BCCO X cu adresa nr. 2279485/02.04.2012, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 402298/03.04.2012, organele de control au constatat o diferență cumulată, pentru întreaga perioadă verificată, de 10.390 mc, între cantitățile (mai mari) extrase din softul calculatorului cu care a fost echipată stația de betoane și cantitățile de beton (mai mici) înregistrate în evidența contabilă. În baza dispozițiilor art. 49 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, organul fiscal a stabilit valoarea diferențelor de cantitate rezultate, prin înmulțirea prețului mediu/mc calculat pe fiecare lună, cu diferența cantitativă rezultată în aceeași lună, valoare care s-a constituit ca bază impozabilă pentru impozitul pe profit.

Impozitul pe profit suplimentar, în sumă de **X15 lei**, s-a calculat prin aplicarea asupra bazei impozabile determinate suplimentar, conform art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sumă de X17 lei, a cotei de impozit de 16% prevăzută de art. 17 din același act normativ.

Totodată, pentru cantitatea de 10.390 mc de betoane, mortare și alte produse similare pentru care nu s-a înregistrat contrapartida care ar fi fost obținută la vânzare, s-a stabilit o bază de impozitare pentru TVA în sumă de X17 lei și o taxă colectată suplimentară de **X16 lei**.

**3.** În perioada 01.10.2010-31.12.2010, societatea a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil suma de X19 lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea următoarelor mijloace fixe: remorcă specială, rulotă compresor, aparat sudură, polizor, tun căldură, butoi ulei cu pompă, contor ulei, butoi vaselină și pompă, mașină de găurit, tun căldură pe motorină, trusă- autogen+ furtun, 2 buc. cric hidraulic, achiziționate în luna septembrie 2010 de la SC S SRL X, societate care fusese declarată inactivă începând cu data de 21.07.2010, conform OPANAF nr. 2130 din 02.07.2010. Având în vedere faptul că mijloacele fixe au fost achiziționate de la un contribuabil inactiv, organele de control au încadrat la nedeductibilele fiscale cheltuielile cu amortizarea și, deoarece societatea și-a diminuat nejustificat profitul impozabil cu suma de X19 lei, urmare a inspecției a fost determinat un impozitul pe profit suplimentar în sumă de **X29 lei**.

Totodată, deoarece agentul economic a considerat deductibilă TVA în sumă de X20 lei, înscrisă pe facturile emise de SC S SRL X Iulia, societate care la data emiterii facturilor era inactivă, organele de control au stabilit aferent lunii septembrie 2010 o TVA suplimentară de plată în sumă de **X20 lei**.

**4.** În luna martie 2011, agentul economic a comercializat produse petroliere (cantitatea de 158.840 litri motorina euro 5), achiziționate în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele SC B SRL București, pentru care nu s-a putut face dovada plății accizelor. Organele de control rețin că, pentru motorina achiziționată de la SC B SRL, prin Raportul de inspecție fiscală nr. R-X/30.07.2013 și Decizia de impunere nr. R-X/30.07.2013, întocmite de DRAOV Brașov- Activitatea de inspecție fiscală, organele vamale au stabilit în sarcina SC X SRL obligația de plată a accizelor în sumă totală de X22 lei (158.840 litri x 302,51 euro/1000 litri x curs euro X). De asemenea, s-a reținut că aferent accizelor datorate bugetului de stat pentru luna martie 2011 societatea datorează și TVA, drept pentru care au considerat că accizele în sumă de X22 lei constituie bază de impunere suplimentară pentru TVA și au calculat TVA suplimentară de plată în sumă de **X21 lei**.

Impozitul pe profit suplimentar, în sumă de **X8 lei** (X27 lei+ X15 lei+ X29 lei), a fost stabilit în baza prevederilor art. 11 alin. (1<sup>2</sup>), art. 14, art. 17, art. 19, art. 21 și ale art. 28 alin. (1) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu dispozițiile H.G. nr. 44/2004 și ale art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R. Pentru impozitul pe profit suplimentar în sumă de X8 lei, în temeiul prevederilor art. 119, art. 120 și ale art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, au fost calculate accesoriile în sumă totală de **X30 lei** (X9 lei majorări și X10 lei penalități), până la data de 11.04.2014.

TVA suplimentară de plată în sumă totală de **X4 lei** (X16 lei+ X28 lei+ X20 lei+ X21 lei), a fost stabilită în baza prevederilor art. 11 alin. (1) și alin. (1<sup>2</sup>), art. 137, art. 140, art. 146 alin. (1) lit. a), art. 155 alin. (5) lit. d), art. 156 alin. (5) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, art. 3 din OPANAF nr. 575/2006 și ale H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Codului

fiscal. Pentru TVA suplimentară de plată, în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și ale 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003/R, au fost calculate obligații accesorii în sumă totală de **X31 lei** (X5 lei majorări și X6 lei penalitățile de întârziere), până la data 11.04.2014.

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

#### **A. Aspecte de procedură**

În ceea ce privește aspectele procedurale invocate de contestatară, organul de soluționare a contestației nu se va mai investi cu soluționarea acestora, acestea fiind analizate prin **Decizia nr. X/15.10.2014, emisă de D.G.R.F.P. Brașov, fiind constatate ca neîntemeiate.**

#### **B. Pe fond**

**1) Referitor la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X29 lei și la TVA în sumă de X20 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă societatea poate deduce TVA și cheltuielile aferente achizițiilor efectuate de la SC S SRL CUIX, în condițiile în care societatea furnizoare era declarată contribuabil inactiv la data efectuării livrărilor.**

**În fapt,** în perioada 01.10.2010-31.12.2010, societatea a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil suma de X19 lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea următoarelor mijloace fixe: remorcă specială, rulotă compresor, aparat sudură, polizor, tun căldură, butoi ulei cu pompă, contor ulei, butoi vaselină și pompă, mașină de găurit, tun căldură pe motorină, trusă- autogen+ furtun, 2 buc. cric hidraulic. Referitor la aceste active, s-a constatat că au fost achiziționate în luna septembrie 2010 de la SC S SRL X, societate care fusese declarată inactivă începând cu data de 21.07.2010, conform OPANAF nr. 2130 din 02.07.2010. Având în vedere faptul că mijloacele fixe au fost achiziționate de la un contribuabil inactiv, în baza prevederilor art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) și ale art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de control au încadrat la nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea și au determinat un impozitul pe profit suplimentar în sumă de **X29 lei.**

Totodată, deoarece agentul economic a considerat deductibilă TVA în sumă de X20 lei, înscrisă pe facturile emise de SC S SRL X, societate care la data emiterii facturilor era inactivă, organele de control au stabilit aferent lunii septembrie 2010, o TVA suplimentară de plată în sumă de **X20 lei.**

**În drept,** în speță sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) și ale art. 21 alin. (4) lit. r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în anul 2010, potrivit cărora:

**„art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

[...]

**(1<sup>2</sup>) De asemenea, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Procedura de declarare a contribuabililor inactivi va fi stabilită prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.**

**art. 21 Cheltuieli**

**(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:**

[...]

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.“

**coroborate cu prevederile Ordinului nr. 575/2006** privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada analizată, care dispun că:

**„art. 3**

(1) De la data declarării ca inactiv contribuabilul nu mai are dreptul de a utiliza facturi, facturi fiscale, alte documente sau formulare tipizate cu regim special.

(2) Documentele fiscale emise de un contribuabil declarat inactiv cu încălcarea interdicției prevăzute la alin. (1) **nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal.**

**art. 7**

(1) Contribuabilii declarați inactivi vor fi înscrși în Lista contribuabililor declarați inactivi (anexa nr. 2), iar contribuabilii cărora le încetează starea de inactivitate vor fi cuprinși în Lista contribuabililor reactivați (anexa nr. 3).

(2) Listele menționate la alin. (1) se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I, și pe pagina de internet [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro), la secțiunea "Informații contribuabili".

**și cu prevederile O.M.F.P. nr. 819/2008**, pentru aprobarea Procedurii privind declararea contribuabililor, în vigoare cu data de 30.01.2009, conform căroră:

**„art. 3**

(1) Declararea contribuabililor inactivi se face cu data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi.

**art. 4**

La publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I, a unui ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru aprobarea Listei contribuabililor declarați inactivi, cu aceeași dată se anulează, din oficiu, înregistrarea în scopuri de TVA a persoanelor impozabile cuprinse în listă.

**art. 5**

Evidența contribuabililor declarați inactivi se publică pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, la secțiunea "Informații publice".

Se reține deci că prin prevederile art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003, legiuitorul a dispus că autoritățile fiscale nu iau în considerare o tranzacție efectuată cu un contribuabil declarat inactiv prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. De asemenea, legiuitorul a prevăzut expres la art. 21 alin. (4) lit. r) că nu sunt deductibile cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv.

Potrivit normelor legale mai sus citate, se mai reține că documentele emise de un contribuabil declarat inactiv nu produc efecte juridice din punct de vedere fiscal, fapt pentru care tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv prin Ordin al Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale.

De asemenea, în ceea ce privește TVA, pentru contribuabilii incluși pe lista contribuabililor inactivi, cu data includerii pe aceasta listă, se anulează, din oficiu, înregistrarea acestora în scopuri de TVA, astfel că livrările efectuate de SC S SRL reprezintă operațiuni efectuate de persoane juridice neimpozabile din punct de vedere al taxei.

**În drept**, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 146 alin. (1) lit. a) și ale art. 155 alin. (5) lit. d) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal:

**„art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferent 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 **de către o persoană impozabilă**, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

#### **art. 155 Facturarea**

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

d) denumirea/numele, adresa și **codul de înregistrare în scopuri de TVA** sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;“

Având în vedere faptul că pentru contribuabilii incluși pe lista contribuabililor inactivi, cu aceeași dată se anulează, din oficiu, înregistrarea acestora în scopuri de TVA, livrările efectuate de SC S SRL către petentă după declararea inactivității reprezintă operațiuni efectuate cu persoane juridice neimpozabile din punct de vedere al taxei, nefiind incidente prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, antecitate, respectiv nefiind îndeplinită condiția ca bunurile/serviciile să fie livrate/prestate „de către o persoană impozabilă”.

În motivarea contestației petenta afirmă că registrul contribuabililor inactivi/reactivați a fost introdus în Codul de procedură fiscală, la art. 78<sup>1</sup>, prin OG nr. 29 din 31.08.2011 și a intrat în vigoare din 17.09.2011, procedura privind evidența efectivă a contribuabililor inactivi/reactivați fiind instituită prin OPANAF 3347/20.10.2011, intrat în vigoare începând cu 26.10.2011. Petenta susține că articol 78<sup>1</sup> alineatul (8) face precizarea că „*registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe siteul Agenției Naționale de Administrare Fiscală*”, astfel că acest registru putea fi efectiv accesat și consultat de către contribuabili doar după intrarea în vigoare a OG nr. 29/2011 și a OPANAF 3347/2011, respectiv începând din 26.10.2011.

**În drept**, în perioada de referință (septembrie 2010) erau în vigoare prevederile art. 78 alin. (5) din OG 92/2003, conform cărora:

#### **art. 78 Registrul contribuabililor**

[...]

(5) Contribuabilii persoane juridice sau orice alte entități fără personalitate juridică sunt declarați inactivi și le sunt aplicabile prevederile art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dacă îndeplinesc una dintre următoarele condiții:

- a) nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;
- b) se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale, prin declararea unor date de identificare a sediului social care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;
- c) organele fiscale au constatat că nu funcționează la sediul social sau la domiciliul fiscal declarat.”

De asemenea, așa cum am arătat anterior, conform dispozițiilor art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la care se face referire în art. 78 alin. (5) din OG 92/2003 „Ordinul și lista contribuabililor declarați inactivi se comunică contribuabililor cărora le sunt destinate și persoanelor interesate, prin afișarea pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Astfel, referitor la susținerea petentei „că registrul contribuabililor inactivi/reactivați a fost operațional cel mai devreme cu data de 26.10.2011, iar anterior acestei date nu se putea face o verificare a eventualilor agenți economici inactivi sau contribuabililor inactivi, ordinele ANAF nefiind publicate în Monitorul Oficial al României”, organul de soluționare reține că este eronată deoarece petenta putea cunoaște faptul că furnizorul său este inactiv consultând pagina de internet a ANAF.

În cauză, din cuprinsul Ordinului 2130/02.07.2010 pentru aprobarea listei contribuabililor declarați inactivi, emis în temeiul art. 12 alin. (3) din HG 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în baza prevederilor art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) din Legea nr. 571/2003, art. 78 alin. (5) lit. b) și c) din OG nr. 92/2003/R, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere art. 1 alin. (2) din Ordinul Președintelui ANAF nr. 575/2006 privind stabilirea condițiilor și declararea contribuabililor inactivi,

cu modificările și completările ulterioare, rezultă că la art. 1 se aprobă lista contribuabililor declarați inactivi, care se comunică cu respectarea condițiilor prevăzute din art. 44 alin. (3) din OG nr. 92/2003, prin afișare la sediul Agenției Naționale de Administrare Fiscală și prin publicare pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice – portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Secțiunea informații publice – informații privind agenții economici.

Examinând lista contribuabililor declarați inactivi, se observă la poziția 15, cod 1757351, că societatea S SRL a fost declarată inactivă.

Totodată, conform Procesului verbal nr. 865572/06.07.2010, Lista contribuabililor declarați inactivi a fost afișată în data de 06.07.2010 concomitent la sediul ANAF și pe pagina de internet a MFP- portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Secțiunea informații publice, fiind astfel respectată procedura de comunicare prevăzută la art. 4 alin. (3) din OG nr. 92/2003/R care dispune că:

**„art. 44 Comunicarea actului administrativ fiscal**

**(3) Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului.”**

În aceste condiții, date fiind cele expuse anterior, petenta nu poate susține că nu putea face o verificare a listelor contribuabililor declarați inactivi, în speță fiind respectată procedura prevăzută expres și expusă în preambulul Ordinului 2130/2010, lista fiind publică, **afișată pe pagina de internet**, context în care **nu se poate invoca necunoașterea acesteia**. În cauză se reține că informația privind inactivarea SC S SRL a fost publică încă de la data de 06.07.2010, iar în luna septembrie 2010, când a efectuat achiziții de la acest furnizor, societatea avea posibilitatea cunoașterii acesteia.

Considerând cele mai sus menționate, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia **“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”**, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală potrivit căruia:

**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;”** urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/22.04.2014, cu privire la impozitul pe profit suplimentar în sumă de X29 lei și la TVA în sumă de X20 lei.

## **2) Referitor la TVA în sumă de X21 lei**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă societatea datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă accizei stabilită suplimentar de plată printr-o altă decizie de impunere, în condițiile în care prin contestație aceasta nu aduce argumente și documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, iar obligația de plată a accizei a fost confirmată definitiv de instanță.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate organele de control au constatat că în luna martie 2011 agentul economic a comercializat produse petroliere (cantitatea de 158.840 litri motorină euro 5), achiziționate în baza unor facturi având înscrise la furnizor datele SC B SRL București, pentru care nu s-a putut face dovada plății accizelor. Organele de control rețin că pentru motorina achiziționată de la SC B SRL, prin Raportul de inspecție fiscală nr. R-X/30.07.2013 și Decizia de impunere nr. R-X/30.07.2013, întocmite de DRAOV Brașov-Activitatea de inspecție fiscală, organele vamale au stabilit în sarcina SC X SRL obligația de plată a accizelor în sumă totală de X22 lei (158.840 litri x 302,51 euro/1000 litri x curs euro X).

Având în vedere faptul că societatea datorează accize în sumă de X22 lei și că potrivit dispozițiilor art. 137 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările

ulterioare, acestea sunt incluse în baza de impozitare pentru TVA, organele de control au reținut că aferent accizelor datorate bugetului de stat pentru luna martie 2011, societatea datorează și TVA, și au calculat TVA suplimentară de plată în sumă de X21 lei, constituită prin aplicarea cotei standard de 24% la baza de impunere suplimentară de X22 lei, reprezentând acciza.

**În drept**, în cauză sunt incidente prevederile art. 137 alin. (1), alin. (2) lit. a) și ale art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„art. 137 **Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

(1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) *pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;*

[...]

(2) *Baza de impozitare cuprinde următoarele:*

a) *impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;*

**art. 140 Cotele**

(1) *Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse.”*

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, conform cărora accizele se includ în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea datorează taxă pe valoarea adăugată în sumă de X21 lei, prin aplicarea cotei standard asupra accizei care constituie bază de impozitare pentru TVA.

Prin contestația formulată, petenta consideră că nu se poate reține în sarcina sa obligativitatea de plată a TVA aferentă accizelor produselor energetice achiziționate de la societatea B SRL, deoarece la momentul achiziției produsele accizabile erau deja eliberate pentru consum în sensul art. 206<sup>7</sup> alin. (1) din Codul fiscal, iar în lanțul comercial, petenta nu avea calitatea de antrepozitar autorizat și nu avea cum să cunoască eventualele nereguli apărute până la livrarea efectivă de către societatea B SRL. Reprezentantul societății precizează că marfa nu a fost livrată în regim suspensiv de accize pentru a adăuga și TVA și că la data efectuării achizițiilor de la această societate, SC B SRL figura ca și un contribuabil activ (aceasta fiind inactivată cu data de 17.10.2012, prin decizia 312921/07.09.2012).

În fapt, din documentele la dosar se reține că SC X SRL a făcut obiectul unei inspecții fiscale organizată de DRAOV Brașov, inspecție care a vizat perioada 01.01.2010-31.01.2013 și la finalizarea căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. R-X/30.07.2013, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. R-X/30.07.2013. Inspecția a avut ca obiectiv verificarea înregistrării în evidențele contabile a tranzacțiilor cu carburanți, verificarea realității și legalității acestor tranzacții, precum și respectarea prevederilor art. 206<sup>21</sup> alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. În urma controlului s-a constatat că SC X SRL s-a aprovizionat cu carburanți de la diverse societăți comerciale intermediare, carburanți care ulterior au fost comercializați prin stațiile proprii de distribuție și că în relația cu SC B SRL București, societate furnizoare a cantității de 158.840 litri de motorină, SC X SRL a deținut produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu poate face dovada plății accizelor în conformitate cu prevederile art. 206<sup>21</sup> alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 83 alin. (31) și (32) din Hotărârea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal.

Se mai reține că împotriva Deciziei de impunere nr. R-X/30.07.2013, SC X SRL a formulat contestație, în soluționarea căreia organul competent, D.G.R.F.P. Brașov, a emis Decizia nr. 977

din 11.02.2014, prin care, pentru acciza în sumă totală de X22 lei, contestația a fost respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la Decizia de impunere nr. R-X/30.07.2013 și la Decizia de soluționare nr. 977 din 11.02.2014, emisă de D.G.R.F.P. Brașov, petenta precizează că fac obiectul dosarului cu nr. X/107/2014 de pe rolul Tribunalului X, prin care s-a solicitat anularea acestor acte administrative și pentru care instanța nu s-a pronunțat până la data formulării contestației.

Având în vedere aceste precizări, cu adresa nr. 20886/07.12.2020 organul de soluționare a solicitat D.G.R.F.P. Brașov-Serviciul juridic copii după Hotărârea Tribunalului X în dosarul nr. X/107/2014, vizând pe SC X SRL prin care s-a solicitat anularea Deciziei de soluționare a contestației nr. 977/11.02.2014 și a Deciziei de impunere nr. R-X/30.07.2013, precum și după soluția dată în recurs.

Cu adresa de răspuns nr. 20886/11.01.2021 Serviciul juridic din cadrul DGRFP Brașov a comunicat copii după Sentința administrativă a Tribunalului X nr. X/CAF/2014, în dosarul nr. X/107/2014, prin care a fost respinsă solicitarea SC X SRL de anularea a Deciziei de soluționare a contestației nr. 977/11.02.2014 și a Decizia de impunere nr. R-X/30.07.2013, precum și după Decizia Curții de Apel X nr. X/26.02.2015 prin care a fost respins ca nefondat recursul formulat de SC X SRL împotriva Sentinței nr. X/CAF/2014 pronunțată de Tribunalului X, decizia fiind definitivă.

Din cuprinsul Deciziei nr. X/26.02.2015 se reține faptul că instanța de recurs consideră că organele de inspecție fiscală au reținut în mod legal că în cauză sunt incidente prevederile art. 206<sup>21</sup> alin. (7) din Codul fiscal și pct. 83 alin. (32) din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, potrivit cărora:

„art. 206<sup>21</sup> **Reguli generale**

[...]

(7) *Deținerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal, pentru care nu se poate face dovada percepției accizelor, atrage plata acestora.*

(8) *Fac excepție de la prevederile alin. (6) antrepozitele fiscale care livrează produse energetice către aeronave, în condițiile prevăzute în normele metodologice.*

(9) *Este interzisă producerea de produse accizabile în afara antrepozitului fiscal.*

(10) *Este interzisă deținerea unui produs accizabil în afara antrepozitului fiscal, dacă acciza pentru acel produs nu a fost percepută.”*

„pct. 83

(32) *Atunci când pentru produsele accizabile deținute în afara antrepozitului fiscal nu se poate stabili că acciza a fost înregistrată ca obligație de plată, intervine exigibilitatea accizei, obligația de plată revenind persoanei care nu poate justifica proveniența legală a produselor.”*

Urmare recursului depus de societate, Curtea de Apel a reținut că „*Instanța de fond în mod corect a reținut că reclamanta nu a putut proba proveniența legală a produselor de carburanți achiziționate în baza a 5 facturi de motorină, aceste facturi așa cum au stabilit și organele fiscale deși, au fost înregistrate în contabilitatea petentei nu sunt confirmate că ar fi provenit legal de la furnizorul SC B SRL, circuitul economic fiind întrerupt la SC X X, astfel că, în mod legal s-a stabilit în sarcina reclamantei plata accizelor pentru carburanții achiziționați de la SC B SRL.”*

Astfel, organul de soluționare nu poate reține motivațiile petentei că nu poate fi responsabilă de eventuala nerespectare a legislației fiscale de către SC B SRL și că textul art. 206<sup>21</sup> alin. (7) din Codul fiscal se referă la un antrepozitar și nu la societățile care achiziționează produse energetice de la un antrepozitar, în speță obligația sa de plată a accizei în sumă de X22 lei fiind menținută definitiv de instanțele de judecată.

În speță, organul de soluționare reține că petenta nu aduce nicio critică referitor la modul de calcul al TVA în sumă de X21 lei, singurele sale argumente vizând acciza în sumă de X22 lei.

Considerând cele mai sus menționate, motivațiile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, co-



roborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/22.04.2014, cu privire la TVA în sumă de X21 lei.**

**3) Referitor la suma de X32 lei, compusă din:**

- **impozit pe profit în sumă X27 lei;**
- **taxă pe valoarea adăugată în sumă de X28 lei;**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă SC X S.R.L. a dedus în mod corect cheltuielile în sumă de X23 lei și TVA aferentă, în condițiile în care societatea nu a probat dacă respectivele achiziții au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv pentru operațiunile taxabile ale societății.**

**În fapt,** cu prilejul inspecției fiscale, organele de control au constatat că în perioada verificată societatea a considerat deductibilă la calculul profitului impozabil suma de X23 lei compusă din:

- X24 lei, reprezentând contravaloare parțială „contract de închiriere și prestări servicii” nr. 16/01.08.2009, încheiat între SC X SRL, în calitate de beneficiar și SC E CONSTRUCT SRL, în calitate de prestator, sumă înregistrată pe cheltuieli în trim. IV 2009;
- X25 lei, reprezentând diferență „contract de închiriere și prestări servicii” nr. 16/01.08.2009, sumă înregistrată pe cheltuieli în trim. I 2010;
- X26 lei, reprezentând penalități pentru neplată contravaloare „contract de închiriere și prestări servicii” nr. 16/01.08.2009, sumă înregistrată pe cheltuieli în trim. III 2010.

Totdată, s-a constatat că prin decontul de TVA pentru luna noiembrie 2009, societatea își exercită dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X28 lei, înscrisă în factura nr. 132/30.11.2009 emisă de SC E CONSTRUCT SRL, reprezentând contravaloare „contract de închiriere și prestări servicii” nr. 16 din 01.08.2009.

Referitor la contractul nr. 16/01.08.2009, organele fiscale precizează că are ca obiect:

- 1) închirierea unui spațiu de depozitare de 2.500 mp situat în str. Preciziei nr. 38 A, sector 6 București și a unui spațiu de depozitare de 1.000 mp situat pe platforma de parcare;
- 2) manipularea specializată pentru marfa depozitată.

Organele de control mai menționează că societățile implicate au calitatea de persoane afiliate așa cum sunt definite la art. 7 pct. 21 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că dl L Eugen, asociat și administrator la SC X SRL, deținea la acea dată 95% din părțile sociale ale SC E CONSTRUCT SRL și că până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, SC X SRL nu a achitat valoarea contractului înregistrată pe cheltuieli deductibile și nici penalitățile facturate de către SC E CONSTRUCT SRL.

Pentru justificarea înregistrării pe cheltuieli deductibile a sumei de X18 lei (X24 lei+ X25 lei) reprezentând contravaloare chirie spațiu de depozitare facturată de E Construct SRL, societatea verificată a prezentat un contract de asociere în participațiune, fără număr și fără dată, neînregistrat în jurnalul de intrări/ieșiri condus de societate, care are ca părți contractante pe:

- SC AS O SRL, CUI ROX, cu domiciliul fiscal mun. București, Sector 2, Str. Pictor Ion Andreescu nr. 31, et. 3, ap. 10, în calitate de asociat și
- SC X SRL, CUI ROX, cu sediul social în X lulia, str. T. Vladimirescu nr. 48, în calitate de asociat.

Contractul are ca obiect „desfășurarea de activități rentabile având ca obiect comercializarea și/sau de produse petroliere și anvelope auto”.

Referitor la scopul acestui contract de asociere, administratorul societății a precizat că inițial a fost gândită o colaborare între SC E CONSTRUCT SRL și SC AS O SRL, în vederea amplasării în București a mai multor stații mobile de distribuție carburanți dar, din cauza insuficienței fondurilor la E CONSTRUCT SRL, ea a fost transferată pe X SRL, prin transferarea chiriei de la E CONSTRUCT SRL la X SRL. Acesta mai precizează că în perioada de valabilitate a contractului

de închiriere, AS O SRL a furnizat carburant către SC X SRL la preț de importator, astfel încât, făcând comparație pentru perioada respectivă între prețurile altor furnizori consacrați și prețul carburantului de la AS O SRL, a rezultat un venit suplimentar de X lei.

Organele fiscale au reținut în documentele întocmite că societatea verificată nu a organizat contabilitatea operațiunilor aferente asocierii în participațiune, asocierea nu a fost înregistrată la autoritatea fiscală competentă înainte să înceapă să desfășoare activitatea (conform dispozițiilor art. 28 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003), nu a fost declarat punct de lucru la adresa depozitului din str. Preciziei nr. 38 A, Sector 6, București și nu există personal angajat/detașat/contractat care să asigure „manipularea specializată pentru marfa depozitată”. S-a mai reținut, că obiectul contractului de închiriere nu include rezervoare pentru carburant și că poziția ștampilei societății AS O SRL în pagină și a semnăturii administratorului aplicată pe aceasta, de pe contractul de asociere în participațiune (nedat și fără nr.), este identică cu cea aplicată pe pag. 1 din contractul de închiriere și prestări servicii nr. 8/01.08.2009, încheiat între SC E CONSTRUCT SRL, beneficiar și SC AS O SRL, prestator.

În vederea justificării derulării contractului de asociere, societatea a prezentat documente (facturi, avize de însoțire, note de recepție, bonuri de transfer), ce au fost analizate de organele fiscale. Referitor la venitul suplimentar în sumă de X lei invocat de societate ca fiind obținut în urma „derulării” contractului de asociere în participațiune, organul fiscal precizează că a fost obținut cu costul de X23 lei, compus din contravaloarea contractului de închiriere și penalității pentru neplata chiriei la termen, asocierea generând o pierdere de X lei, suportată integral doar de X SRL.

În urma verificărilor efectuate, organul fiscal a stabilit că asocierea în participațiune nu s-a derulat efectiv, acest mod de lucru reprezentând un artificiu care a avut drept scop obținerea unui avantaj fiscal, respectiv deducerea de costuri și TVA fictive, cu efect în diminuarea nejustificată a obligațiilor de plată la bugetul statului, operațiunea neavând conținutul economic reflectat în documente. Drept urmare, prin decizia contestată s-a stabilit că suma de X23 lei, considerată cheltuială deductibilă de societate în baza tranzacției generată de Contractul de închiriere și prestări servicii nr. 16/01.08.2009, încheiat între X SRL și E CONSTRUCT SRL, nu poate fi luată în considerare la calculul impozitului pe profit, fiind stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X27 lei** (X23 lei x16%). De asemenea, a fost respinsă la deducere TVA în sumă de X28 lei aferentă acestor cheltuieli.

**În drept**, referitor la asocierile fără personalitate juridică, conform dispozițiilor art. 28 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada de referință, legiuitorul a prevăzut următoarele:

**„art. 28 Asocieri fără personalitate juridică**

**(1) În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asociere.**

**(2) Orice asociere fără personalitate juridică dintre persoane juridice străine, care își desfășoară activitatea în România, trebuie să desemneze una din părți care să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat potrivit prezentului titlu. Persoana desemnată este responsabilă pentru:**

**a) înregistrarea asocierii la autoritatea fiscală competentă, înainte ca aceasta să înceapă să desfășoare activitate;**

**b) conducerea evidențelor contabile ale asocierii;**

**c) plata impozitului în numele asociaților, conform art. 34 alin. (1);**

**d) depunerea unei declarații fiscale trimestriale la autoritatea fiscală competentă, care să conțină informații cu privire la partea din veniturile și cheltuielile asocierii care este atribuibilă fiecărui asociat, precum și impozitul care a fost plătit la buget în numele fiecărui asociat;**

**e) furnizarea de informații în scris, către fiecare asociat, cu privire la partea din veniturile și cheltuielile asocierii care îi este atribuibilă acestuia, precum și la impozitul care a fost plătit la buget în numele acestui asociat.**

(3) *Într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere.*

(4) *Într-o asociere fără personalitate juridică cu o persoană juridică străină și/sau cu persoane fizice nerezidente, precum și cu persoane fizice române, persoana juridică română trebuie să îndeplinească obligațiile ce îi revin fiecărui asociat, potrivit prezentului titlu.”*

În fapt, în speță, referitor la contract de asociere în participațiune, care are ca părți contractante/asociați pe SC AS O SRL, CUI ROX și pe SC X SRL, CUI ROX, și al cărui obiect este „*desfășurarea de activități rentabile având ca obiect comercializarea și/sau de produse petroliere și anvelope auto*”, organul de soluționare reține că nu are calitatea de document justificativ, respectiv nu are număr și dată, nu a fost înregistrat în jurnalul de intrări/ieșiri condus de societate, iar din analiza contractelor se constată că poziția ștampilei societății AS O SRL în pagină și a semnăturii administratorului aplicată pe aceasta, de pe contractul de asociere în participațiune (nedatat și fără nr.), este identică cu cea aplicată pe pag. 1 din Contractul de închiriere și prestări servicii nr. 8/01.08.2009, încheiat între SC E CONSTRUCT SRL, beneficiar și SC AS O SRL, prestator, aspect ce se poate constata cu ușurință la o simplă analiză a documentelor.

De asemenea, contrar susținerii petentei, organul de soluționare reține că asocierea nu a produs efecte în sensul că: asocierea nu a fost înregistrată la autoritatea fiscală competentă, nu a fost condusă contabilitatea asocierii, nu a fost depusă la autoritatea fiscală competentă declarația trimestrială, care să conțină informații cu privire la partea din veniturile și cheltuielile asocierii care este atribuibilă fiecărui asociat, precum și impozitul care a fost plătit la buget în numele fiecărui asociat, veniturile și cheltuielile înregistrate nu au fost atribuite fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare din asociere. Totodată, așa cum recunoaște și petenta, SC AS O SRL nu a respectat clauza privind aportul la asociere, respectiv nu a asigurat piața de desfacere în București. Astfel, simplul fapt că petenta a achiziționat carburant de la AS O SRL și că prețul de achiziție ar fi fost mai mic decât prețul de achiziție de la Petrom SA, nu probează că asocierea a produs efecte, mai ales având în vedere faptul că petenta a mai achiziționat combustibil de la AS O SRL și anterior datei de 01.08.2009, conform situației privind Facturile în sold pentru furnizorul SC AS O SRL întocmită de petentă la 12.07.2011, între cele două societăți desfășurându-se operațiuni începând cu data de 28.05.2008.

Petenta însăși se contrazice în afirmații, susținând pe de o parte că contractul de asociere în participațiune și-a produs efectele, X SRL achiziționând combustibil la preț preferențial și pe de altă parte că a procedat la vânzarea produselor petroliere prin intermediul rețelei proprii, fapt pentru care nu a mai considerat necesară înregistrarea acestor venituri ca fiind ale asocierii în participațiune, din moment ce vânzarea produselor petroliere nu a fost efectuată prin piața de desfacere care ar fi trebuit să fie asigurată de SC AS O SRL (SC AS O SRL nu a respectat clauza privind asigurarea pieței de desfacere în București).

În ceea ce privește Contractul de închiriere și prestări servicii nr. 16/01.08.2009, încheiat între SC E CONSTRUCT SRL, în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, se reține că are ca obiect închirierea unui spațiu de depozitare de 2.500 mp situat în depozitul din str. Preciziei nr. 38 A, sector 6, București și a unui spațiu de depozitare de 1.000 mp situat pe platforma de parcare, precum și „manipularea specializată pentru marfa depozitată”. Durata contractului este de trei luni (de la 01.08.2009) iar prețul este de X euro (fără TVA).

În baza acestui contract, petenta a dedus cheltuieli în sumă totală de de X23 lei, din care X lei cheltuieli cu prestările de servicii (X24 lei, înregistrată pe cheltuieli în trim. IV 2009+ X25 lei, înregistrată pe cheltuieli în trim. I 2010) și X26 lei penalități pentru neplata contravaloare „contract de închiriere și prestări servicii” nr. 16/01.08.2009, sumă înregistrată pe cheltuieli în trim. III 2010, precum și TVA în sumă de X28 lei.

Referitor la modul de deținere a spațiului care face obiectul contractului de închiriere și prestări servicii nr. 16/01.08.2009 de către SC E CONSTRUCT SRL, conform documentelor la

dosar și precizărilor petentei, se reține că tot la data de 01.08.2009, între AS O SRL și SC E CONSTRUCT SRL a fost încheiat contractul de închiriere nr. 8, contract ce avea ca obiect închirierea unui spațiu de depozitare de 2.500 mp situat în depozitul din str. Preciziei nr. 38A, sector 6, București și un spațiu de depozitare de 1.000 mp situat pe platforma de parcare. Durata contractului este de 3 luni (de la 01.08.2009), cu posibilitatea prelungirii, iar contravaloarea chiriei pe perioada derulării contractului (pentru cele 3 luni) a fost de X euro exclusiv TVA.

Astfel, prin Contractul de închiriere și prestări servicii nr. 16/01.08.2009, SC E CONSTRUCT SRL subînchiriază de fapt spațiile închiriate de la SC AS O SRL, pentru SC X SRL, iar din analiza celor două contracte se constată că perioada de valabilitate și prețul sunt identice.

**În drept**, pentru a fi deductibile cheltuielile generate de contractul de închiriere și prestări servicii nr. 16/01.08.2009 încheiat cu SC E CONSTRUCT SRL, petenta trebuia să probeze că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, iar pentru deducerea taxei aferente trebuia să probeze că îndeplinește condiția prevăzută la art. 145 alin. (2) lit. a) din același act normativ, în vigoare în perioada de referință, care dispun:

**„art. 19 Reguli generale**

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

**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.*

**art. 145 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;”**

Potrivit prevederilor legale mai sus invocate, pentru a-și exercita dreptul de deducere, contestatara trebuia să probeze că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, respectiv că TVA este aferentă unor achiziții efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, așa cum au constatat organele de control, petenta nu a probat că a desfășurat activitate generatoare de venituri impozabile la adresa din București, str. Preciziei nr. 38 A, sector 6, nu a declarat punct de lucru la această adresă, nu a avut personal angajat detașat la această adresă și nu s-a prezentat dovada că prestatorul, SC E CONSTRUCT SRL sau AS O SRL, ar fi prestat serviciile de manipulare specializată pentru marfa depozitată asumate prin contract, așa cum prevede legiuitorul la art. 21 alin. (4) lit. m) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în normele metodologice date în aplicare:

**„art. 21 Cheltuielile**

*(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (.....)*

*m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;”*

**„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

**- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.”

De altfel din analiza informațiilor din baza de date Revisal, se constată că cele două societăți (SC E CONSTRUCT SRL sau AS O SRL) nu dispuneau de personal angajat cu contract de muncă în perioada 01.08.2009-30.10.2009, care să presteze serviciile de manipulare specializată pentru marfa depozitată.

De asemenea, referitor la spațiul din București, str. Preciziei nr. 38 A, sector 6, așa cum reiese din Ordonanța din 05.12.2017 în dosarul X/P/2014, martorul C Marius- directorul SC C SA, proprietara spațiului, a afirmat că „în cursul anului 2009 nu au fost oferite spre închiriere imobile la adresa menționată anterior, către SC E CONSTRUCT SRL X. Martorul a mai declarat că începând cu luna noiembrie 2009, SC C SA a închiriat spații din imobilul situat în București, str. Preciziei, nr. 38A, numai la SC I BUSINESS TRANSPORT SA, SC V ARTE SRL, SC D TRANSOIL SRL, SC I LAZAR COMPANY SRL și SC U SRL”, reținându-se că în perioada 01.08.2009-30.10.2009 (de valabilitate a contractului de închiriere și prestări servicii nr. 16/01.08.2009) nici SC E CONSTRUCT SRL și nici AS O SRL nu dispuneau de spațiul care face obiectul acestui contract.

De altfel, din Ordonanța din data de 05.12.2017 în dosarul X/P/2014 reiese că urmare a demersurilor întreprinse, organele de cercetare au dispus clasarea cauzei întrucât pe parcursul cercetărilor au intervenit prevederile mai favorabile din Legea nr. 241/2005 care instituiau o cauză de nepedepsire în cazul recuperării prejudiciului al cărui quantum este de până la 50.000 euro, urmând să se aplice, conform art. 91 alin. (1) lit. c) din Codul Penal, o sancțiune administrativă care se înregistrează în cazierul judiciar. În speță, prejudiciul în sumă de X32 lei a fost recuperat în întregime și s-a aplicat o sancțiune administrativă care se va înscrie în cazierul judiciar.

Referitor la documentele prezentate de contestatară în vederea justificării derulării contractului, respectiv:

- facturi emise de SC AS O SRL către SC X SRL pentru carburant;
- avize de însoțire a mărfii între X X-lulia și X X-lulia, nesemnate de către delegat și de primire, din care nu rezultă locațiile între care se mișcă marfa și pe care este înscrisă aceeași dată, același număr de înmatriculare al autocisternei, același nume al delegatului ca și pe facturile emise de SC AS O SRL către SC X SRL;
- note de recepție și constatare de diferențe pentru gestiunea 151, semnate de către administrator și nu de către comisia de recepție, indiferent de ora la care marfa intra în depozitul din X lulia;
- bon de transfer din gestiunea 151-Depozit carburanți II în gestiunea 150-Depozit carburant întocmit în aceeași dată cu cea înscrisă pe factură și aviz, pentru întreaga cantitate aprovizionată;
- bon de transfer din gestiunea 150 în gestiunea 190 întocmit în aceeași dată cu cea înscrisă pe factură și aviz, pentru întreaga cantitate aprovizionată;

organul de soluționare reține că nu justifică desfășurarea vreunei activități la adresa închiriată și nici că există vreo legătură de cauzalitate între cheltuielile cu chiria și veniturile obținute de petentă. Astfel, din analiza acestor documente se reține că marfa ar fi fost recepționată la data facturii în gestiunea 151 și apoi transferată integral, în aceeași zi, în gestiunea 150 și apoi în gestiunea 190-Depozit en gros, transportul între cele trei gestiuni fiind efectuat de către același mijloc de transport, fapt care nu se justifică din punct de vedere practic și economic. În fapt, așa cum rezultă din documentul „Fișele analitice ale materialelor/produselor” pentru luna august 2009 prezentat de petentă, marfa de la SC AS O SRL s-a recepționat în gestiunea 190-depozit en gros, niciun document din dosar neavând înscrisă ca adresă de livrare str. Preciziei nr. 38A din București.

Spre exemplu, din documentele prezentate rezultă că în data de 28.08.2009 la ora 21 s-a efectuat expedierea a 36.200 litrii motorină cu mijlocul de transport X05WUH/X25TGA (șofer/delegat T Liviu) conform facturii nr. 910097 din 28.08.2009 emisă de SC AS O SRL. În aceeași zi (în interval de 3 ore rămase până la ora 24) s-a descărcat marfa în gestiunea 151 din locația str. Preciziei nr. 38A , sector 6 București, s-a reîncărcat în același mijloc de transport și a

fost transportată la depozitul din X unde s-a descărcat în gestiunea 150. În realitate, din Fișa furnizorului SC AS O SRL pusă la dispoziție de către societate în anul 2011 (semnată și ștampilată) folosită ca anexă la solicitarea de control încrucișat, rezultă că de fapt toată marfa achiziționată de la SC AS O SRL în perioada 28.05.2008-20.11.2009, a fost descărcată în depozitul din X (gestiunea 150).

În documentul denumit „Precizări privind contractele de închiriere” întocmit de petentă, care se află anexat la dosar, reprezentantul societății precizează referitor la colaborarea cu SC AS O SRL că „colaborarea a fost de scurtă durată întrucât în acea perioadă a apărut Ordin ANAF nr. 1378 care impunea anumite cerințe pentru autorizarea depozitelor de carburanți”. Referitor la Ordinul nr. 1378/2009 pentru aprobarea Procedurii și condițiilor de înregistrare a operatorilor economici care comercializează în sistem angro sau en détail produsele energetice prevăzute la art. 175 alin. (3) lit. a)—e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de soluționare reține că a fost publicat în Monitorul oficial al României, Partea I, nr. 585 din 24.VIII.2009, deci anterior semnării contractului de închiriere, astfel că la data semnării contractului petenta avea cunoștință de condițiile pe care trebuia să le îndeplinească pentru a comercializa carburanți în locația închiriată, respectiv obligația de a se înregistra și ca adresa pentru care se solicită înregistrarea activității să fie „Sucursala/Punctul de lucru/Sediul secundar” (conform anexelor 2 și 3 la Ordin). Ori petenta nu a făcut proba că a întreprins vreunul din demersurile necesare pentru a înregistra locul de comercializare, respectiv că a avut intenția să desfășoare activitate economică la adresa respectivă. Astfel, contrar susținerii petentei că declararea punctului de lucru nu se impunea, având în vedere că spațiul închiriat, pentru care a plătit chiria, constituia aportul acesteia la asocierea în participațiune, organul de soluționare reține că pentru a desfășura activitate de depozitare sau comercializare de carburant la acea adresă SC X SRL trebuia să obțină Atestat de înregistrare pentru acea adresă și că acesta se putea acorda dacă locația era „Sucursala/Punctul de lucru/Sediul secundar”.

Referitor la afirmația petentei că prin subînchirierea spațiilor de către SC X SRL de la SC E CONSTRUCT SRL, acestea fiind persoane afiliate, nu se realizează niciun avantaj fiscal nici una dintre părți, deoarece prețul subînchirierii este identic cu prețul închirierii dintre societatea AS O SRL și societatea E CONSTRUCT SRL, chiar dacă este corectă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei și nu-i acordă petentei drept de deducere a cheltuielilor și a TVA, conform prevederilor Codului fiscal dreptul de deducere fiind condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor în scopul obținerii de venituri impozabile/ taxabile, condiție care nu a fost probată de petentă.

În contestația formulată petenta afirmă că după semnarea contractului de închiriere nr. 8/01.08.2009 dintre societatea AS O SRL și SC E CONSTRUCT S.R.L., încetarea putea opera doar după transmiterea unui preaviz, cu 20 de zile înainte (conform art. 13) și că având în vedere că deja achiziționase stațiile mobile de carburanți încă de la data de 15.07.2009, a încheiat contractul de închiriere a spațiului menționat de la societatea SC E CONSTRUCT S.R.L. (contractul cu nr. 16/01.08.2009), lăsând să se înțeleagă faptul că E CONSTRUCT S.R.L. ar fi dorit încetarea contractului de închiriere și că a fost efectuată subînchirierea din cauza termenului de 20 de zile prevăzut în contract pentru reziliere, precum și că petenta ar fi amplasat aceste stații mobile la adresa închiriată, dar această explicație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece cele două contracte sunt încheiate în aceeași zi (01.08.2009), iar societatea petentă nu probează că a desfășurat activitate la această adresă și nici că stațiile mobile de carburanți ar fi fost montate și au funcționat la această adresă.

Într-adevăr, așa cum susține petenta închirierea și/sau subînchirierea au un conținut economic și sunt utilizate în mod normal în cadrul practicilor economice obișnuite și nu doar pentru a evita impozitarea, dar în speța analizată societatea contestatară nu a probat că încheierea acestor contracte a avut ca scop desfășurarea unor activități economice. Explicațiile petentei că inițial a fost gândită o colaborare între SC E Construct SRL și S.C. AS O SRL, în vederea apăsării în București a mai multor stații mobile de distribuție carburanți, dar din cauza insuficienței fondurilor la SC E Construct S.R.L ea a fost transferată pe S.C. X S.R.L. prin tranferarea chiriei de la SC E construct SRL la S.C. X S.R.L., nu poate fi reținută având în vedere că atât contactele dintre E CONSTRUCT S.R.L. și AS O SRL (de asociere în participațiune și de

închiriere), cât și dintre E CONSTRUCT S.R.L. și SC X SRL (de închiriere) sunt încheiate la aceeași dată, 01.08.2009.

Organul de soluționare reține că petenta afirmă că închirierea a generat venituri impozabile, pentru care a achitat impozit pe profit și a colectat și plătit TV, dar nu a probat că există vreo legătură de cauzalitate între veniturile obținute din comercializarea produselor achiziționate de la AS O SRL și plata chiriei către E CONSTRUCT S.R.L. Astfel, chiar dacă contractul de închiriere are o valoare juridică de sine stătătoare și independentă de contractul de asociere, pentru deducerea cheltuielilor și a taxei generate de încheierea acestuia, SC X SRL tot trebuia să facă proba că îndeplinește condițiile de deductibilitate prevăzute de Codul fiscal.

În ceea ce privește afirmația contestatarii că organul fiscal nu a analizat dacă societatea E CONSTRUCT SRL a declarat veniturile rezultate din contractul de închiriere, fapt care, potrivit opiniei petentei, ar fi demonstrat că afacerile inițiate cu societatea AS O SRL nu au fost artificiale, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a societății, deoarece faptul că E CONSTRUCT SRL a înregistrat atât cheltuielile cu chiria facturată de AS O SRL, cât și veniturile din subînchirierea către SC X SRL nu poate fi asimilat cu probarea îndeplinirii condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor și a taxei la SC X SRL.

Considerând cele mai sus menționate, motivațiile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale incidente în cauză, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere F-X/22.04.2014, cu privire la suma de X32 lei, din care impozit pe profit în sumă X27 lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de X28 lei.**

**4) Referitor la suma de X33 lei, compusă din:**

- **impozit pe profit în sumă X15 lei;**
- **taxă pe valoarea adăugată în sumă de X16 lei;**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă SC X S.R.L. avea obligația să constituie baza impozabilă suplimentară în sumă totală de X17 lei, reprezentând contravaloarea a 10.390 mc de beton și alte produse similare (mortare, șape), în condițiile în care din documentele la dosar nu rezultă situația de fapt fiscală.**

**În fapt**, cu prilejul inspecției fiscale organele de control au comparat cantitățile de beton, șape, mortare, înregistrate în evidența contabilă în perioada 01.01.2007-30.06.2008, cu cantitățile de beton și alte produse similare (mortare, șape) extrase din softul calculatorului cu care a fost echipată stația de betoane Drambar, cantități înscrise în Procesul verbal transmis de BCCO X cu adresa nr. 2279485/02.04.2012, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 402298/03.04.2012, și au constatat că există o diferență cumulată, pentru întreaga perioadă verificată, de 10.390 mc, între cantitățile (mai mari) extrase din softul calculatorului cu care a fost echipată stația de betoane și cantitățile de beton (mai mici) înregistrate în evidența contabilă.

În baza dispozițiilor art. 49 din O.G. nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, organul fiscal a stabilit valoarea diferențelor de cantitate rezultate, prin înmulțirea prețului mediu/mc calculat pe fiecare lună, cu diferența cantitativă rezultată în aceeași lună, valoare care s-a constituit ca bază impozabilă pentru impozitul pe profit. Asupra bazei impozabile determinate suplimentar, conform art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în sumă de X17 lei, s-a calculat un impozit pe profit suplimentar în sumă de **X15 lei**, prin aplicarea a cotei de impozit de 16% prevăzută de art. 17 din același act normativ.

Totodată, pentru cantitatea de 10.390 mc de betoane, mortare și alte produse similare pentru care nu s-a înregistrat contrapartida care ar fi fost obținută la vânzare, s-a stabilit o bază de impozitare pentru TVA în sumă de X17 lei și o taxă colectată suplimentară de **X16 lei**.

În motivarea contestației petenta contestă calitatea de mijloc de probă a documentului care a stat la baza determinării cantităților înscrise în Procesul verbal transmis de IPJ-BCCO X cu adresa nr. 2279485/02.04.2012 și sesizează că la stabilirea unei baze impozabile suplimentare organul de inspecție fiscală face referire la prevederile Codului de procedură fiscală, art. 49, în forma sa intrată în vigoare de la data de 28.02.2014 (data intrării în vigoare a OUG nr. 8/26.02.2014 de modificare a acestui articol), deși la data la care BCCO X a emis Procesul verbal, textul art. 49 din Codul de procedură fiscală nu prevedea posibilitatea utilizării înregistrărilor audio-video, a datelor și informațiilor din orice mediu de stocare.

În speță, se reține că organele de control au considerat că în perioada 01.01.2007-30.06.2008, petenta nu a evidențiat în documentele financiar-contabile cantitatea de 10.390 mc de betoane, mortare și alte produse similare rezultate din producție și nu a înregistrat contrapartida care ar fi fost obținută la vânzare, în sumă de X17 lei și nici TVA aferentă. Pentru stabilirea acestei situații de fapt, inspectorii fiscali au comparat cantitățile de beton, șape, mortare, înregistrate de SC X SRL în evidența contabilă în perioada 01.01.2007-30.06.2008, cu cantitățile de beton și alte produse similare (mortare, șape) extrase din softul calculatorului cu care a fost echipată stația de betoane Drambar, cantități înscrise în Procesul verbal transmis de IPJ-BCCO X cu adresa nr. 2279485/02.04.2012, înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 402298/03.04.2012.

Referitor la prevederile art. 49 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare reține că și anterior modificării la care contestatara face referire, permiteau folosirea ca mijloace de probă a „înscrisurilor”, respectiv:

*„art. 49 Mijloace de probă*

*(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;*

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de cercetări la fața locului.*

*(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”*

În speță se reține că organele de control au precizat că în data de 02.04.2012 Compartimentul Analiza Informațiilor din cadrul Inspectoratului General de Poliție-B.C.C.O. X a transmis cu adresa nr. 2279485 din 02.04.2012, înregistrată la secretariatul AIF X cu nr. 402298 din 03.04.2012, un Proces verbal în care erau indicate, pe tipuri, cantitățile de beton și mortar înregistrate în softul stației de producție, până la data vânzării acesteia către SC P SA. Organele de control au reținut în mod legal acest document („înscris”) ca mijloc de probă, iar faptul că aceștia au citat forma art. 49 în vigoare la data finalizării inspecției și nu pe cea în vigoare la data transmiterii procesului verbal de către BCCO, nu anulează calitatea lui de „mijloc de probă”, atâta timp cât legiuitorul permite folosirea „înscrisurilor” ca mijloace de probă.

Faptul că datele au fost prezentate sub formă de „Listinguri excel”, „document excel”, nu alterează forța lor probatorie, în practică fiind dese situațiile în care softurile care gestionează computerizat baze de date, permit generarea datelor în format excel.

În motivarea contestației, petenta susține că documentul în baza căruia BCCO X emite procesul său verbal, care a fost trimis și utilizat de organul de inspecție fiscală în întocmirea RIF-ului și a Deciziei, nu are calitatea de document justificativ motivând că organele de control nu fac vreo referință la vreun program informatic propriu-zis, la vreo expertiză informatică asupra calculatorului, cum, unde, când și cine a obținut aceste informații, dacă a fost efectuată vreo analiză a programului soft de către BCCO X și dacă un astfel de program exista sau era instalat pe calculator, cine avea acces la programul informatic, dacă se putea loga în acest program orice fel de persoană și dacă putea accesa și modifica datele din soft, dacă listingurile excel au fost generate de programul soft și data generării acestora, dacă schimbarea datei computerului avea influență asupra datelor care puteau fi generate de programul soft, dacă softul calculatorului înregistra automat cantitățile de beton obținute, iar datele generate puteau sau nu puteau fi modificate ulterior, nu este consemnat dacă rezultatele în urma analizării listingurilor excel au fost



extrase exact din calculatorul folosit la stația de betoane și dacă respectivul „soft” avea vreo legătură cu producția fizică de beton realizată în perioada 2005-2008.

Dar, așa cu s-a arătat anterior, la data efectuării inspecției fiscale, stația de producție nu mai era în proprietatea contestatarii, astfel că în mod corect organele de control au luat în considerare informațiile furnizate de Compartimentul Analiza Informațiilor din cadrul Inspectoratului General de Poliție-B.C.C.O. X.

Având în vedere faptul că în cauza descrisă, echipa de control a sesizat organele de cercetare penală pentru a se verifica dacă faptele pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care stipulează: „art. 9 (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:(...) b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;”

și prevederile pct. 10.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră *”La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau începerea urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale”, analizând documentele întocmite de organele de cercetare penală în cauză, organul de soluționare a contestației reține următoarele:*

Prin Ordonanța din data de 5.12.2017, pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X, în dosarul nr. X/P/2014, s-a dispus clasarea cauzei cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005, *„constând în aceea că SC X SRL X nu a înregistrat în evidența contabilă veniturile obținute în urma comercializării cantității de 10.390 mc beton, mortare, șape, se va dispune o soluție de clasare, fiind incidente prevederile art. 16 alin. (1) lit. e) C. pr. pen. Practic, faptele din prezenta cauză au fost vizate și de altă cauză. Astfel, la data de 19.01.2016, în dosarul X/P/2012 al Parchetului de pe lângă Tribunalul X s-a dispus soluția de clasare pentru neînregistrarea în perioada 2005-2008 în evidența contabilă a SC X SRL X a veniturilor obținute în urma comercializării cantității de 12.946 mc de beton, mortare, șape.”*

În motivarea Ordonanței din data de 19 ianuarie 2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X, emisă în dosarul nr. X/P/2012, se concluzionează că *„constatăm că sunt incidente prevederile art. 16 alin. 1 lit. a) C.pr.pen.-fapta nu există, întrucât aspectele sesizate, în sensul producerii și comercializării cantității de 12.496 mc beton, rezultată din compararea datelor înregistrate în calculatorul stației de betoane cu cele evidențiate în contabilitate, nu se confirmă și nu sunt susținute de alte mijloace de probă.”*

Organele de cercetare penală mai rețin în Ordonanța din data de 19 ianuarie 2016 a Parchetului de pe lângă Tribunalul X, emisă în dosarul nr. X/P/2012, următoarele:

*„Conform adresei nr. 193668/14.09.2015 a AJFP X „rezultă că unitatea de memorare (calculator ce a aparținut stației de betoane și care nu mai există fizic în prezent fiind înlocuit cu alt calculator) nu este fiscalizată, nu este supusă fiscalizării, având doar rolul de a doza cantitativ elementele care compun diversele tipuri de betoane, iar cu ocazia inspecției fiscale inventarierea faptică a materiilor prime și a produselor finite a fost imposibil de realizat, deoarece la data de 01.07.2008 SC X SRL a comercializat către SC P SRL întreg ansamblul privind capacitățile de exploatare pentru agregate minerale, capacitățile de sortare și producție beton. De asemenea, s-a menționat în urma analizării informațiilor din aplicația informatică care gestionează începând cu data de 01.01.2007 declarația informativă cod 394, faptul că nu au fost constatate neconcordanțe semnificative între datele declarate de societate și cele declarate de furnizori și clienți.”*

De asemenea, în Referatul cu propunere de clasare în Dosarul X/P/2012, organele de cercetare menționează că *„Din materialul probator administrat, nu s-a putut stabili cu certitudine dacă*

stația de betoane a produs efectiv cantitatea de 12.946 mc beton în plus față de cea evidențiată în contabilitate precum și dacă această cantitate a fost comercializată către diferite persoane fizice sau juridice, fără a fi evidențiată în contabilitate, astfel că nu există probe din care să rezulte că o persoană ar fi săvârșit infracțiunea pentru care s-a început urmărirea penală.”

În motivarea soluției de clasare, procurorul de caz a reținut precizările numitului L Eugen:

- „Din momentul achiziționării, stația de betoane a venit dotată cu un calculator (PC), care avea rolul de calculator de proces, respectiv acesta reținea compoziția diferitelor sortimente de betoane, astfel ca în momentul lansării unei comenzi de producție, operatorul nu trebuia să consulte rețeta și s-o prepare manual. Era suficient să comande calculatorului sortimentul și cantitatea, stația prelua această comandă în mod automat și proceda la executarea ei.

- Softul calculatorului permitea simularea preparării diverselor rețete și cantități de betoane și mortare, fără ca stația să finalizeze toate comenzile lansate. De asemenea, dacă se schimba data calculatorului, acesta înregistra comenzile ulterioare pentru data modificată.

- Stația de betoane nu era prevăzută cu un dispozitiv omologat metrologic, la livrarea produsului finit din malaxor (stație) către mijlocul de transport, care să contorizeze în mod legal cantitățile efectiv produse de stație.

- De asemenea, în zilele de iarnă, pentru a nu îngheța, singura modalitate de a goli materia primă din buncărele de stocare agregate, era lansarea unei comenzi calculatorului (false), de producere a unui sortiment de beton sau mortar, care avea în compoziție doar respectivul sort, fără alte componente. Această operațiune avea rolul de a goli buncărul.”

În temeiul prevederilor pct. 10.4 din Ordinul 3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, conform căruia:

„La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată”,

s-a solicitat echipei de control să prezinte punctul de vedere privind soluția dată de organele de cercetare penală în dosarul nr. X/P/2012. Drept urmare, referitor la afirmațiile reprezentantului legal al petentei din Referatul cu propunere de clasare în Dosarul X/P/2012, organul emitent al deciziei contestate a precizat că nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală documente justificative care să susțină declarațiile în legătură cu modul de utilizare a stației de betoane.

În speță organul de soluționare reține că, inspectorii cu atribuții de control și-au bazat întreaga constatare pe datele din Procesul verbal transmis de către de către BCCO X și nu au verificat dacă societatea poate justifica consumul de materii prime înregistrat în evidențele sale financiar contabile prin nivelul producției de produse betoniere înregistrate în aceste evidențele. Într-adevăr, așa cum sesizează echipa de control, societatea nu cumpără agregate minerale (balast, sorturi, nisipuri), aceasta desfășurând și activități de exploatare atât în terasă cât și în albia Mureșului (exploatarea în albie fiind destul de greu de urmărit și controlat), dar organele de control ar fi putut efectua o analiză a consumului de ciment necesar pentru producția înregistrată, materie primă pe care petenta trebuia să o achiziționeze de la alte societăți și a cărei trasabilitate era mai ușor de urmărit.

**În drept**, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2)- (4) și ale art. 94 alin. (1)- (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data finalizării controlului, preluate la art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (3) și (4), art. 113 alin. (1) și (2) și ale art. 118 alin. (5) din Legea 207/2015 în vigoare din 01.01.2016:

Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

**„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii....”

**art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului şi volumului examinărilor, în funcţie de circumstanţele fiecărui caz în parte şi de limitele prevăzute de lege.

#### **art. 113 Obiectul inspecţiei fiscale**

(1) Inspecţia fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor în legătură cu stabilirea obligaţiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare şi a situaţiilor de fapt aferente, stabilirea diferenţelor de obligaţii fiscale principale.

2) În scopul efectuării inspecţiei fiscale, organul de inspecţie fiscală procedează la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului;
- b) verificarea concordanţei dintre datele din declaraţiile fiscale cu cele din evidenţa contabilă şi fiscală a contribuabilului/plătitorului;
- c) analiza şi evaluarea informaţiilor fiscale, în vederea confruntării declaraţiilor fiscale cu informaţiile proprii sau din alte surse şi, după caz, a descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legislaţiei fiscale;
- d) verificarea, constatarea şi investigarea fiscală a actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului/plătitorului supus inspecţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor prevăzute de legislaţia fiscală şi contabilă;
- e) solicitarea de informaţii de la terţi;
- f) verificarea locurilor unde se realizează activităţi generatoare de venituri impozabile ori unde se află bunurile impozabile;
- g) solicitarea de explicaţii scrise de la reprezentantul legal al contribuabilului/plătitorului sau împuternicitul acestuia ori de la persoanele prevăzute la art. 124 alin. (1), după caz, ori de câte ori acestea sunt necesare în timpul inspecţiei fiscale, pentru clarificarea şi definitivarea constatărilor;
- h) informarea reprezentantului legal al contribuabilului/plătitorului sau a împuternicitului acestuia, după caz, cu privire la constatările inspecţiei fiscale, precum şi discutarea acestora;
- i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferenţelor datorate în plus sau în minus, după caz, faţă de obligaţia fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor şi/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;(…)”

#### **art. 118 Reguli privind inspecţia fiscală**

(5) Inspecţia fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt şi raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligaţii prevăzute de legislaţia fiscală şi contabilă.”

În virtutea prevederilor art. 6 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, organele de inspecţie fiscală sunt în măsură să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce le revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

De asemenea, în virtutea rolului său activ, organul fiscal este îndreptăţit, conform art. 7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal identifică şi are în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.

Faţă de cele reţinute, organul de soluţionare a contestaţiei se află în imposibilitatea de a stabili dacă societatea a produs şi comercializat cantitatea de 10.390 mc de produse betoniere pe care a omis să o înregistreze în evidenţele contabile, diminuând profitul impozabil cu suma de X17 lei şi TVA colectată cu suma de X16 lei, şi întrucât nu se poate substitui organelor de inspecţie fiscală, se impune reanalizarea speţei în funcţie de documentele deţinute de

contestatară, de prevederile legale aplicabile în speța verificată și de soluția pronunțată de organele de cerC re penală.

Organul de inspecție fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, acestuia revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, stabilind dacă volumul suplimentar de produse betoniere determinat în baza datelor din Procesul verbal întocmit de BCCO- X este susținut de consumurile societății înregistrate pentru materii prime care intră în compoziția lor, respectiv dacă societatea a înregistrat consumuri de materii prime mai mari decât necesarul pentru producția declarată.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că, în speță, se impune reanalizarea situației de fapt de către organele de inspecție fiscală, în corelație cu prevederile legale în materie fiscală și aspectele învederate anterior, motiv pentru care se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede că:

*„(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”*

**și se va proceda la desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/22.04.2014, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la impozitul pe profit în sumă de X15 lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de X16 lei.**

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 279 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precum și cele ale pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, potrivit cărora:

Legea 207/2015

*„(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”*

OPANAF 3741/2015

*„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.*

*11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”*

Organele de inspecție fiscală competente, vor proceda la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație fiscală și la reanalizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de producția pe care ar fi realizat-o SC X SRL în perioada 01.01.2007-30.06.2008, în conformitate cu prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv vor proceda la reanalizarea tuturor informațiilor și

documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a societății, ținând cont de prevederile legale în materie, considerentele și reținerile din prezenta decizie.

**5) Referitor la accesoriile în sumă de X34 lei, din care:**

- **dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit în sumă de X2 lei;**
- **penalități de întârziere impozit pe profit în sumă de X3 lei;**
- **dobânzi/majorări de întârziere TVA în sumă de X5 lei;**
- **penalități de întârziere TVA în sumă de X6 lei.**

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin organele specializate, este dacă SC X S.R.L. datorează această sumă stabilită în sarcina sa cu titlul de accesorii.**

**În fapt**, pentru impozitul pe profit în sumă de X8 lei și pentru TVA în sumă de X4 lei, care face obiectul prezentei analize, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/22.04.2014, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, au fost stabilite în sarcina S.C. X S.R.L. obligații accesorii de plată în sumă totală de X34 lei, din care X9 lei dobânzi/majorări de întârziere impozit pe profit, X10 lei penalități de întârziere impozit pe profit, X5 lei dobânzi/majorări de întârziere TVA și X6 lei penalități de întârziere TVA.

**În drept**, în ceea ce privește calculul dobânzilor și penalităților de întârziere, conform prevederilor art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**„art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere**

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

**art. 120 Dobânzi**

**(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

**(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.**

[...]

**“(7) Nivelul dobânzii este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere. (0,01% până la 30.06.2010, 0,05% până la 30.09.2010, 0,04% până la 28.02.2014)**

**art. 120<sup>1</sup> Penalități de întârziere**

**(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:**

**a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;**

**b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;**

**c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”**

Față de prevederile legale invocate, se reține că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

Având în vedere că majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu obligațiile principale stabilite suplimentar de plată, iar prin prezenta decizie contestația depusă de SC X SRL a fost soluționată după cum urmează:

- **a fost respinsă ca neîntemeiată contestația** pentru impozitul pe profit în sumă de X35 lei și pentru TVA în sumă de X36 lei;
- **a fost desființată Decizia de impunere nr. F-X/22.04.2014**, pentru impozitul pe profit în sumă de X15 lei și pentru TVA în sumă de X16 lei;

potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" accesoriile aferente vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale.

Astfel, din documentele la dosar, organul de soluționare reține că pentru impozitul pe profit în sumă de X15 lei, pentru care a fost desființată Decizia de impunere nr. F-X/22.04.2014, conform Anexei nr. 7 la Raportul de inspecție fiscală, au fost calculate dobânzi în sumă de X37 lei și penalități în sumă de X38 lei. Drept urmare, prin prezenta se va desființa Decizia de impunere nr. F-X/22.04.2014 pentru dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de X37 lei și penalități aferente impozitului pe profit în sumă de X38 lei. Totodată se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru accesoriile aferente impozitului pe profit în sumă de X35 lei, respectiv pentru dobânzi aferente impozitului pe profit în sumă de X39 lei (X9 lei- X37 lei) și pentru penalități aferente impozitului pe profit în sumă de X40 lei (X10 lei -X38 lei).

În ceea ce privește accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată, organul de soluționare a refăcut calculul dobânzilor și penalităților aferente TVA în sumă de X36 lei, pentru care a fost respinsă ca neîntemeiată contestația, ținând cont de soldul TVA lunar declarat de petentă și de modul de calcul din Anexa nr. 2 la RIF „*Situația diferențelor suplimentare TVA pentru perioada ian. 2007-martie 2011 și calculul majorărilor de întârziere/penalităților calculate până la 11.04.2014*”, rezultând dobânzi în sumă de X41 lei și penalități în sumă de X42 lei [prin aplicarea procentului de 15% prevăzut la art. 120<sup>1</sup> alin. (2) lit. c)], pentru care contestația va fi, de asemenea, respinsă ca neîntemeiată.

Totodată, prin prezenta se va desființa Decizia de impunere nr. F-X/22.04.2014 cu privire la accesoriile aferente TVA în sumă de X16 lei, respectiv pentru dobânzile aferente TVA în sumă de X43 lei (X5 lei- X41 lei) și pentru penalitățile de întârziere aferente TVA în sumă de X44 lei (X6- X42 lei).

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272, art. 273, art. 276 alin. (1) și ale art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

## **D E C I D E:**

**1) Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. F-X/22.04.2014**, emisă de A.J.F.P. X, **pentru obligațiile suplimentare de plată în sumă de X45 lei**, respectiv:

- impozit pe profit în sumă de X15 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X37 lei,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X38 lei,
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X16 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de X43 lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de X44 lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală competente să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceleași perioade ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie.

**2) Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/22.04.2014, emisă de A.J.F.P. X, pentru obligațiile suplimentare de plată în sumă de X46 lei, respectiv:**

- impozit pe profit în sumă de X35 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X39,
- penalități de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de X40 lei,
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X36 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA în sumă de X41 lei,
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de X42 lei.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.