



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Iași

Str. Anastasie Panu, nr. 26, Iași

Tel: +0232 21 33 32

Fax: +0232 21 98 99

E-mail: admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. 3655/25.07.2016

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. X S.R.L. BOTOȘANI

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.AFJ/....., la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani - Inspecție Fiscală sub nr. a.j.i.f./IV/..... și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. DR/.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii prin adresa nr.IV/....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.DR/..... cu privire la contestația formulată de **S.C. X S.R.L.**, cu sediul în, județul Botoșani, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Botoșani sub nr. cod unic de înregistrare RO, împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

Suma contestată, așa cum este precizată prin contestația înregistrată sub nr..... și prin completările la contestație înregistrate sub nr.AFJ/.....din 23.07.2014, este în valoare totală de **S lei** și reprezintă:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere prevederile art. 352 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare." și "(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi", contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatoarei la acțiune.

Contestația este semnată de către administratorul societății, dl. Costin - Tiberiu STRIBLEA și poartă amprenta ștampilei societății în original.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actului administrativ fiscal atacat, în data de 18.06.2014, prin remiterea acestuia administratorului societății prin adresa nr. IV/....., sub semnătură confirmată prin aplicarea ștampilei societății pe aceasta și data depunerii contestației, 17.07.2014, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, unde a fost înregistrată sub nr.AFJ/.....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.206, art. 207 alin.(1) și art. 209 alin.(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține :

I. S.C. X S.R.L. Botoșani, prin contestația FN din data de 16.07.2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.AFJ/..... contestă inițial Dispoziția de măsuri nr.IV /..... din 11.06.2014 privind măsurile stabilite de către organele de inspecție fiscală, contestație asupra căreia revine ulterior prin adresa FN din data de 23.07.2014, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.AFJ/....., solicitând ca prima pagină din contestația depusă în data de 17.07.2014, să poarte denumirea Contestație împotriva Deciziei de impunere, privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., respectiv suma totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
 - **S lei** - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
 - **S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- solicitând revocarea actului administrativ fiscal atacat, aducând argumente în susținere pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În susținerea contestației **S.C. X S.R.L. Botoșani**, motivează următoarele :

a) Pentru diferența de **S lei**, reprezentând TVA fără drept de deducere aferentă facturii fiscale de achiziție nr. în baza căreia **S.C. X S.R.L. Botoșani** a achiziționat nava de pasageri VULCANA BĂI de la S.C. 777 OZL S.R.L. București, CUI RO, contestatoarea susține că a pus

la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele justificative, documente care reflectă scopul acestei achiziții.

Documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală și anexate la dosarul contestației sunt :

1. Atestatul de bord, copie conform cu originalul, seria 0002094, emis la data de 18.03.2014 de către Căpitania portului Drobeta Turnu Severin, din care rezultă că nava este proprietatea **S.C. X S.R.L. Botoșani**.

2. Contractul de chirie nr.1/19.08.2013 încheiat între **S.C. X S.R.L. Botoșani** și persoana fizică în persoana d-lui căpitan fluvial Pătrașcu Gheorghe cât și procesul verbal de predare primire ca anexă la contract.

Adresa nr..... emisă de Căpitania Portului Orșova prin care se confirmă că s-a luat la cunoștință și s-a înregistrat în evidențele Căpitaniei Portului Orșova contractul de chirie nr. 1/19.08.2013 precum și procesul verbal de predare primire nr.....

S.C. X S.R.L. Botoșani precizează că nava de pasageri Vulcana Băi se află acostată în Portul Orșova, zona Insula Pescăruș.

3. Documente financiar contabile din care rezultă evidențierea de venituri din operațiuni de închiriere.

Societatea precizează că din toate documentele care au fost puse la dispoziție, solicitate de organele de inspecție fiscală, se constată că nu au fost încălcate prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare în care se prevede faptul că : « Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni : a) operațiuni taxabile » și cele ale Ordonanței Guvernului nr.42/1997 privind transportul naval, art. 51¹¹alin.(1) « Constituirea și/sau transmiterea de drepturi reale asupra navelor, precum și stingerea acestor drepturi, care nu sunt transcrise în registrele prevăzute la art. 51.1 și 51.7 nu sunt opozabile terților»

În ceea ce privește afirmația organului de inspecție fiscală cu privire la opozabilitatea Contractului de chirie, **S.C. X S.R.L. Botoșani** apreciază că nu este corectă și nu este susținută de prevederile legale, dat fiind faptul că textul art. 51¹¹alin.(1) face referire la art.51.1” *Art.51.1 – (1) Navele maritime care arborează pavilionul român se înmatriculează în Registrul matricol al navelor maritime.*

(2) Navele de navigație interioară care arborează pavilionul român se înmatriculează în Registrul matricol al navelor de navigație interioară.

(3) Navele maritime și de navigație interioară prevăzute la art. 45 alin.(2) lit.a) și d) și care au obținut dreptul de a arbora pavilionul român se înscriu în Registrul matricol al navelor în bate-boat și leasing.

(4) Registrele prevăzute la alin.(1) – (3) se țin de căpitanii de port desemnate în acest sens prin decizie a directorului general al Autorității Navale Române.

(5) *Autoritatea Navală Română ține evidența navelor prevăzute la alin.(1) – (3) în Registrul de evidența centralizată a navelor.*

(6) *Forma și conținutul registrelor prevăzute în prezentul articol se aprobă prin ordin al ministrului transporturilor,” și anume, la Navele de navigație interioară care nu sunt transcrise în Registrul matricol al navelor de navigație interioară, ceea ce în cazul de față nu se aplică, nava fiind luată în evidență de către ANR Căpitania portului Drobeta Turnu Severin, conform Atestatului de bord seria 0002094 emis la data de 18.03.2014.*

b) Pentru diferența de **S lei**, reprezentând TVA dedusă în baza documentelor/facturilor emise de către CN APDF SA Giurgiu, factura nr., factura nr..... și factura nr....., constatate lipsă de organele de inspecție fiscală, contestatoarea prezintă aceste documente, pe exemplarul în copie fiind trecută mențiunea « conform cu originalul » .

c) Pentru diferența de TVA în suma de **S lei**, dedusă de societate în baza achiziției cantității de 2.975 saci de ciment, achiziție efectuată în baza facturii fiscale nr..... emisă de S.C. DAC CONFORT S.R.L în valoare de S lei din care S lei (baza impozabilă) și **S lei** TVA, petenta precizează că organele de inspecție fiscală au constatat materiale lipsă din gestiunea societății.

În justificarea lipsei în gestiune a celor 2.975 saci de ciment **S.C. X S.R.L. Botoșani** pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală contractul de custodie nr.1/31.03.2014 împreună cu procesul verbal de predare primire, ca și anexă la contractul de custodie nr..... și contractul de execuție lucrări de construcție nr.....

d) Pentru diferența de TVA în sumă de **S lei** reprezentând TVA colectată corespunzătoare celor două facturi fiscale de livrare, având TVA înscrisă cu semnul minus, facturi care nu au fost comunicate beneficiarului petenta susține că s-a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală facturile semnate și ștampilate de către client, precum și dovada înregistrării acestora în contabilitatea clienților.

Anexează la dosarul contestației:

- factura fiscală nr....., semnată și ștampilată de către client;
- factura fiscală nr....., semnată și ștampilată de către client;
- D394 depusă de S.C. ALEX COM INTERNATIONAL S.R.L. cu nr.....

În concluzie societatea contestatoare solicită revocarea măsurii 2.1. dispusă de organele de inspecție fiscală, *“urmând ca suma de S lei, reprezentând TVA dedusă conform documentelor prezentate, să fie aprobată la rambursare”*.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală – Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, au efectuat inspecția fiscală

parțială la **SC X S.R.L. Botoșani** în vederea soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de taxă de **S lei**, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr. FBTBOTJ3689 din 04.04.2014, pentru perioada 01.10.2013 – 31.03.2014, finalizată prin Raportul de inspecție fiscală nr.F..... în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr....., prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sumă totală de **S lei** reprezentând :

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, din care **S.C. X S.R.L Botoșani** contestă diferența suplimentară de TVA în sumă de **S lei** și accesoriile aferente în sumă de **S lei** (**S lei** - dobânzi/majorări de întârziere și **478 lei** –penalități de întârziere).

Diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată stabilită de organele de inspecție fiscală în sumă de **S lei** (**S lei** – taxă pe valoarea adăugată fără drept de deducere și **S lei** taxă pe valoarea adăugată colectată suplimentar) provine din :

- **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere aferentă facturii fiscale nr., în valoare totală de **S lei**, emisă de S.C. 777 OZL S.R.L. București, constând în achiziția navei de pasageri « VULCANA BĂI ».

Tranzacția s-a efectuat în baza Contractului de vânzare cumpărare nr.1 din 01.06.2011 (anexa nr.21 din Raportul de inspecție fiscală încheiat între cele două părți.

În legătură cu dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată de către **S.C X S.R.L. Botoșani** aferentă acestei achiziții organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

Pentru nava de pasageri VULCANA BĂI reprezentantul **S.C. X S.R.L. Botoșani**, a prezentat Atestatul de bord seria 0002094 emis la data de 18.03.2014 de către Autoritatea Navală Română – Căpitania Portului Drobeta Turnu Severin (anexa nr.10 din Raportul de inspecție fiscală Din atestat reiese că nava este proprietatea **S.C X S.R.L. Botoșani** și că la acea dată nu are un operator înregistrat la Autoritatea care a emis acest document.

Totodată, contribuabilul a prezentat organelor de inspecție fiscală Contractul de chirie nr. 1 din 19.08.2013 (anexa nr.9 din Raportul de inspecție fiscală) încheiat cu persoana fizică, CNP în calitate de chiriaș prin care pune la dispoziția acestuia nava de pasageri VULCANA BĂI pentru utilizare.

Prin Contractul de chirie nr....., s-a stabilit că respectivul chiriaș achită proprietarului navei, lunar, suma de 800 lei pentru perioada în care nu desfășoară activitate conform Cap.IV - Valoarea contractului, art.4

lit.a), iar în lunile în care desfășoară activitate, chiria va fi de 4.500 lei (art.4 lit.b).

Contractul a fost încheiat pentru 36 luni și produce efecte începând cu data de 01.10.2013. În baza acestui contract **S.C. X S.R.L. Botoșani**, a emis facturi și a înregistrat în contabilitate, lunar, începând cu luna octombrie 2013, venituri din chirie.

Prin adresa nr....., organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la Autoritatea Navală Română – Căpitănia Portului Drobeta Turnu Severin cu privire la înregistrarea Contractului de chirie nr. 1 din 19.08.2013 în documentele oficiale ale acestei instituții, având în vedere prevederile art.29 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.42/1997-r1 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare în care se prevede că :

“ (1) Constituirea, transmiterea sau stingerea drepturilor reale asupra navelor care arborează pavilionul român se transcrie, la solicitarea persoanelor juridice sau fizice titulare ale acestor drepturi, în registrele matricole, pentru navele de categoria I și în registrul de evidență centralizată, iar pentru navele în construcție, în registrul de evidență a navelor în construcție, făcându-se mențiunile corespunzătoare și în actul de naționalitate“.

Prin adresa de răspuns nr. 3466 din 26.05.2014, (anexa nr.7 din Raportul de inspecție fiscală F-BT 198 din 11.06.2014) înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Inspecție fiscală, sub nr. IV/1105 din 28.05.2014, Autoritatea Navală Română - Căpitănia Portului Drobeta Turnu Severin a transmis că urmare a verificărilor efectuate în Registrul matricol al navelor de navigație interioară la foaia matricolă nr.92 care aparține navei VULCANA BĂI, *“ nu este transcris Contractul de chirie nr.1 din 19.08.2013, încheiat de proprietarul navei cu persoana fizică CNP*

În același context reprezentantul agentului economic verificat a prezentat organelor de inspecție fiscală, adresa nr. 20/1039 din 26.05.2014, (anexa nr. 6 din Raportul de inspecție fiscală F.....) a Căpităniei Portului Orșova adresată **X**, din care rezultă că : *“s-a luat la cunoștință și s-a înregistrat în evidențele Căpităniei Portului Orșova contractul de chirie nr.1/19.08.2013, încheiat între **X** și domnul Căpitan fluvial Pătrașcu Gheorghe precum și procesul verbal de predare primire, ca anexă la contractul în cauză, sub nr..... În momentul de față nava de pasageri Vulcana Băi se află acostată în portul Orșova, zona insula Pescăruș.“*

Din documentele puse la dispoziție, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- **X** nu a făcut dovada că figurează înregistrată cu obiectul de activitate închirierea de echipamente de transport pe apă care corespunde codului CAEN 7734;

- Contractul de chirie nr.1 din 19.08.2013 prin care **X**, în calitate de proprietar a închiriat nava de pasageri către persoana fizică Pătrașcu

Gheorghe “nu este opozabil părților și drept urmare nici părților subsecvente acestora, iar operațiunile economice rezultate în baza acestui contract pentru care s-au emis facturile fiscale de chirie nu pot produce efecte juridice și fiscale .Potrivit art. 51.¹¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.42/1997-r1 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare (1) Constituirea și/sau transmiterea de drepturi reale asupra navelor, precum și stingerea acestor drepturi, care nu sunt transcrise în registrele prevăzute la art.51¹ și 57¹, nu sunt opozabile terților, iar potrivit alin.(2) din același articol rezultă că: Constituirea transmiterea sau stingerea drepturilor reale asupra navelor care arborează pavilionul român se transcrie, la solicitarea persoanelor juridice sau fizice titulare ale acestor drepturi, făcându-se mențiunile corespunzătoare în actul de naționalitate.”

- societatea nu a făcut dovada că această achiziție a fost realizată în scopul obținerii de venituri care să fie realizate cu respectarea prevederilor legale în domeniu.

Având în vedere, aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au stabilit că **X**, a solicitat fără drept taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă facturii fiscale nr., prin care a achiziționat nava de pasageri VULCANA BĂI de la S.C. 777 OZL S.R.L. București, CUI RO

- **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate pentru care nu deține documentele prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, au constatat că această sumă corespunde unui număr de 4 (patru) facturi fiscale a căror valori sunt înregistrate în jurnalul de cumpărări aferent lunii februarie 2014 la nr.crt. 6 (factura fiscală nr. 1726870), la nr.crt .12 (factura fiscală nr. 1728815), la nr.crt.13 (factura fiscală nr.1728910) și la nr.crt 14 (factura fiscală nr. 1729003), toate eliberate de Compania Națională Administrația Porturilor Dunării Fluviale SA Giurgiu, facturi neidentificate între documentele puse la dispoziție de către contribuabil.

Cu privire la acest aspect în data de 02.06.2014, au fost solicitate lămuriri administratorului societății în persoana d-lui Striblea Costin Tiberiu, care la întrebarea nr. 1 din Nota explicativă din data de 02.06.2014, anexată în copie la dosarul contestației, răspunde că : “ *facturile de la Compania Națională Administrația Porturilor Dunării Fluviale SA Giurgiu, le primeam prin poștă și datorită faptului că nu eram disponibil, s-au întors la furnizor, urmând a fi trimise din nou împreună cu noile facturi*”.

Având în vedere acest aspect, organele de inspecție fiscală au stabilit că **X** a solicitat fără drept TVA în sumă de **S lei**, aferentă unui număr de 4(patru) facturi fiscale, care nu au fost identificate între documentele puse la dispoziție pentru verificare.

- **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate în baza facturii de achiziție nr., emisă de S.C. DAC CONFORT S.R.L. București, în baza căreia societatea verificată a achiziționat cantitatea de S saci de ciment în valoare de S lei, din care S lei reprezintă bază impozabilă și S lei TVA deductibilă.

La data controlului, din documentele puse la dispoziția echipei de inspecție fiscală cât și din evidența financiar contabilă a societății au rezultat următoarele aspecte :

- **X** are ca obiect principal de activitate "Transporturi rutiere de mărfuri" conform codului CAEN 4941, printre activitățile secundare înscrise în statutul societății nu se regăsesc activitățile de construcții, ceea ce denotă că nu este autorizată pentru executarea acestor lucrări ;

- societatea nu deține în patrimoniu mijloace fixe și mobile proprii activității de construcții și nu a făcut dovada că are salariați angajați cu meserii din nomenclatorul activităților de construcții;

-conform evidenței contabile întreaga cantitate de ciment achiziționată de la S.C. DAC CONFORT S.R.L. București a fost înregistrată în contul 371 – Mărfuri, aceasta fiind destinată revânzării.

Motivat de faptul că **X** nu a făcut dovada deținerii în patrimoniu a cantității de 2.975 saci cu ciment, achiziționați de la S.C. DAC CONFORT S.R.L. București cu factura fiscală nr., organele de inspecție fiscală au constatat că aceste bunuri sunt lipsă în gestiune, pentru care potrivit art. 148 alin. (1), lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au aplicat ajustarea taxei deductibilă în sumă de 9.503 lei.

- **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată rezultată din emiterea a două facturi fiscale de livrare cu TVA înscris cu semnul minus, facturi necomunicate beneficiarului.

Cu ocazia inspecției fiscale, au fost identificate două facturi fiscale emise în roșu de către societatea verificată, respectiv :

a) factura fiscală nr..... în care TVA înscrisă cu semnul minus este de - S lei (anexa nr.12 din Raportul de inspecție fiscală), prin care **X** a procedat la corectarea valorii anterioare a unei prestări de servicii de intermediere efectuate în baza Contractului nr.12 din 05.06.2012 încheiat cu S.C. ALEX COM INTERNATIONAL S.R.L. Călărași.

Din situația privind neconcordanțele rezultate din declarațiile informative 394, organele de inspecție fiscală au constatat că beneficiarul acestei facturi respectiv S.C ALEX COM INTERNATIONAL S.R.L. Călărași, nu a declarat valoarea acestei facturi, rezultând că acesta nu a intrat în posesia facturii de ștornare.

b) factura fiscală nr....., în care TVA înscris în roșu este în sumă de – S lei, prin care **X**, a procedat la corectarea valorii facturii inițiale de prestări servicii nr..... beneficiar fiind S.C. MILECANAGRO S.R.L. Botoșani.

Pentru factura fiscală de ștorno reprezentantul **X**, nu a prezentat documente prin care să poată justifica diminuarea valorii facturii inițiale de prestări de servicii și deasemenea nu face dovada transmiterii și primirii de către beneficiarul S.C. MILECANAGRO S.R.L. Botoșani a facturii de corecție.

- **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată. În luna noiembrie 2013 agentul economic a efectuat o operațiune contabilă fără documente justificative din care a rezultat diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu această sumă.

Urmare corectării taxei pe valoarea adăugată deductibilă și a taxei pe valoarea adăugată colectate au rezultat diferențe de plată în sumă de **S lei**, pentru care organele de inspecție fiscală au calculat pentru perioada 25.11.2013 - 30.05.2014, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**.

Invocând prevederile art. 51¹¹ alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.42/1997-r1 privind transportul maritim și pe căile navigabile interioare, art. 134.1 alin. (7), art.145 alin.(2) lit.a), art.146 alin. (1) lit.a), art. 148 alin. (1) lit.c), art. 155 alin. (5) art. 159 alin. (2), din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr., organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, prin care au stabilit în sarcina **X**, obligațiile fiscale în sumă totală de **S lei** reprezentând :

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **S lei** - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,

din care **X** contestă diferența suplimentară de TVA în sumă de **S lei** și accesoriile aferente în sumă de **S lei** (**S** - dobânzi/majorări de întârziere și **S lei** – penalități de întârziere).

Prin adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr....., Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, transmite în completare la Referatul nr.IV/..... privind propunerea de soluționare a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, Referatul nr..... privind **punctul I a)** al Contestației referitoare la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de **S lei** pentru achiziția navei maritime de pasageri „VULCANA BĂI”.

Prin Referatul nr....., transmis în completare la Referatul nr.IV/....., privind propunerea de soluționare a contestației, semnat de

conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, se precizează că :

„A supra solicitării de rambursare de TVA pentru acest mijloc fix, organul de inspecție fiscală s-a pronunțat în sensul neacordării dreptului de deducere pentru TVA în sumă de S lei aferentă valorii de cumpărare de S lei (baza impozabilă) menționată în factura fiscală de achiziție seria IF OZL nr.0148 din 25.06.2011 având ca furnizor S.C. 777 OZL S.R.L. București, CUI RO

Întrucât, pe parcursul desfășurării inspecției fiscale s-a constatat că, la data realizării tranzacției, între furnizor și cumpărător au existat relații de afiliere constând în faptul că d-nul Striblea Costin – Tiberiu, a avut calitatea de administrator în cele două societăți, a fost solicitat X (societatea care a achiziționat bunul), cu adresa Activitatea de Inspecție Fiscală Botoșani nr. IV/....., întocmirea și prezentarea dosarului prețului de transfer.

Urmare acestei solicitări X, a prezentat, cu adresa FN înregistrată la Activitatea de inspecție fiscală Botoșani sub nr.IV/..., un Raport de evaluare din care rezultă că valoarea de piață estimată a navei de pasageri „VULCANA BĂI”, este de 208.000 euro, echivalentul a S lei, fără TVA. TVA calculată la această valoare este de S lei, valoarea TVA rotunjită este de S lei.

În concluzie vă rugăm ca în vederea soluționării contestației pentru acest capăt de cerere să aveți în vedere valoarea acestui mijloc fix rezultată din Raportul de evaluarea menționat, în sumă de S lei cu TVA de S lei și nu de valoarea din factura fiscală de achiziție de S lei cu TVA aferentă în sumă de S lei.”

Prin adresa nr. înregistrată la sediul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr....., Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul Teritorial Suceava a solicitat Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, “ în interesul soluționării dosarului penal nr.51/P/2013 solicităm să ne comunicați, dacă în perioada ianuarie 2012-ianuarie 2015, au fost efectuate controale fiscale la X și [...].

În caz afirmativ, vor fi înaintate copii ale actelor de control întocmite de dvs.”

Prin adresa nr. Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii a comunicat Direcției Naționale Anticorupție, Serviciul Teritorial Suceava “ în legătură cu dosarul penal nr.51/P/2013 pentru care ați solicitat informații referitoare la acțiunile

de control pe care le-am întreprins în perioada ianuarie 2012-ianuarie 2015 la X și [...] vă comunicăm următoarele:

a) S.C. PROVOCATOR IMPEX S.R.L., CUI RO a fost verificată din punct de vedere fiscal după cum urmează:

1) [...]

2) Inspecție fiscală parțială (TVA) pentru perioada 01.10.2013-31.03.2014 în care a fost soluționat Decontul de TVA cu solicitare de rambursare TVA aferent lunii martie 2014, suma solicitată a fost respinsă la rambursare.[...]

Pentru tranzacția principală, constând din achiziția navei VULCANA BĂI a carei valoare a TVA reprezintă ponderea din suma negativă solicitată la rambursare dar respinsă, s-a solicitat dosarul prețurilor de transfer pentru care contribuabilul a prezentat un Raport de evaluare.

Vă transmitem dosarul inspecției fiscale și a contestației care cuprinde un număr de 152 de pagini [...].”

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile X, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

X are ca obiect de activitate transporturi rutiere de mărfuri cod CAEN 4941, capital social 200 lei și are ca asociat și administrator, persoana fizică Striblea Costin Tiberiu.

Perioada verificată: 01.10.2013 – 31.03.2014.

3.1 Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației formulate de X, pentru suma de S lei, reprezentând taxa pe valoarea adăugată în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr., fac obiectul dosarului penal nr..... aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul Teritorial Suceava.

În fapt, urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la X, în vederea soluționării decontului de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare a soldului sumei negative de taxă de **S lei**, înregistrat la organul fiscal teritorial sub nr., pentru perioada 01.10.2013 – 31.03.2014, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii au constatat că societatea a solicitat fără drept TVA în sumă de **S lei**, aferentă

facturii fiscale nr. prin care a achiziționat nava de pasageri VULCANA BĂI de la S.C. 777 OZL S.R.L. București, CUI RO

Prin adresa nr., Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii (ca răspuns la adresa formulată de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul Teritorial Suceava nr., înregistrată la sediul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani sub nr.....) a comunicat Direcției Naționale Anticorupție, Serviciul Teritorial Suceava *“în legătură cu dosarul penal nr.51/P/2013 pentru care ați solicitat informații referitoare la acțiunile de control pe care le-am întreprins în perioada ianuarie 2012-ianuarie 2015 la X și [...] vă comunicăm următoarele:*

a) S.C. S.R.L., CUI RO a fost verificată din punct de vedere fiscal după cum urmează:

1) [...]

2) *Inspecție fiscală parțială (TVA) pentru perioada 01.10.2013-31.03.2014 în care a fost soluționat Decontul de TVA cu solicitare de rambursare TVA aferent lunii martie 2014, suma solicitată a fost respinsă la rambursare.[...]*

Pentru tranzacția principală, constând din achiziția navei VULCANA BĂI a carei valoare a TVA reprezintă ponderea din suma negativă solicitată la rambursare dar respinsă, s-a solicitat dosarul prețurilor de transfer pentru care contribuabilul a prezentat un Raport de evaluare.

Vă transmitem dosarul inspecției fiscale și a contestației care cuprinde un număr de 152 de pagini [...].”

Organul competent de soluționare a contestației, respectiv Serviciul Solutionare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, prin adresele nr. ISR_DRG /..... și nr ISR_DRG /....., transmise prin poștă cu confirmare de primire din data de 08.12.2015, respectiv 30.03.2016, a solicitat Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul Teritorial Suceava *“ca într-un termen cât mai scurt posibil, să ne informați dacă la această dată X face obiectul unor cercetări specifice pe care le desfășoară instituția d.voastră, cu privire la aspectele sezizate de organele de inspecție fiscală în conținutul actului administrativ fiscal contestat”* .

Prin adresa nr....., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG/....., Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Direcția Națională Anticorupție, Serviciul Teritorial Suceava a comunicat Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași *” că în evidența DNA-Serviciul teritorial Suceava este înregistrat dosarul penal nr.106/P/2016 având ca obiect efectuarea de acte de urmărire penală și față de suspectul STRIBLEA COSTIN-TIBERIU, pentru săvârșirea infracțiunii de **tentativă la infracțiunea de “stabilirea cu rea-credință de***

către contribuabil a impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, având ca rezultat obținerea, fără drept, a unor sume de bani cu titlu de rambursări sau restituiri de la bugetul general consolidat ori compensări datorate bugetului consolidat ” prev. de art.32 Cod penal raportat la art.8 alin.1 din legea nr.241/2005, constând în aceea că în calitate de administrator al S.C Provocator Impex SRL Băiceni, județul Botoșani (.....) a stabilit în mod nelegal valoarea TVA deductibilă aferentă achiziției navei de pasageri Vulcana Băi efectuată de această societate de la SC 777 OZL SRL București, solicitând rambursarea sumei de S lei prin decontul TVA 300 din luna septembrie 2013 deșus la AJFP Botoșani. ”

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 214 alin.(1) lit.a) și art. 216 alin.(4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Art. 214 - Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei cauzei atunci când:

a) organul infracțiuni a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă [...].

Art. 216 - Soluții asupra contestației

[...] (4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 214.”

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a cauzei poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când există indicii cu privire la săvârșirea unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Astfel, între stabilirea obligațiilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr..... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-BT contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite, există o strânsă interdependentă de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependentă constă în faptul că, în cauză, se ridică problema realității situației fiscale corecte a societății, respectiv realitatea tranzacțiilor, întrucât în funcție de rezultatele la care vor ajunge organele de cercetare penală depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă, respectiv dacă societatea datorează bugetului de stat obligațiile fiscale stabilite de control.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specific desfășurată de organele de urmărire penală, având ca scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la

identificarea faptilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept **„penalul ține în loc civilul”**.

Potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Se reține că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unei hotărâri contradictorii.

Având în vedere cele arătate mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, potrivit principiului de drept **„penalul ține în loc civilul”** consacrat prin art. 19 alin.(2) din Codul de Procedură Penală, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„Art. 214 - Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

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

De asemenea, pct. 10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014, prevede:

„10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția

motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale [...]”.

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

A proceda altfel, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Luând în considerare cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de **X**, cu privire la suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, sumă stabilită prin Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

3.2 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă suma de S lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, este legal datorată de X.

3.2.1 Referitor la capătul de cerere privind contestația îndreptată împotriva sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă de societate fără a deține documente legale.

În fapt, organele de inspecție fiscală, au constatat că **X** a dedus suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unui număr de 4 (patru) facturi fiscale a căror valori sunt înregistrate în jurnalul de cumpărări aferent lunii februarie 2014 la nr.crt. 6 (factura fiscală nr. ...), la nr.crt. 12 (factura fiscală nr.), la nr.crt. 13 (factura fiscală nr.) și la nr.crt. 14 (factura fiscală nr. 1729003), toate eliberate de Compania Națională Administrația Porturilor Dunării Fluviale SA Giurgiu, facturi neidentificate între documentele puse la dispoziție de către contribuabil.

Cu privire la acest aspect în data de 02.06.2014, au fost solicitate lămuriri administratorului societății în persoana d-lui Striblea Costin Tiberiu, care la întrebarea nr. 1 din Nota explicativă din data de 02.06.2014, anexată în copie la dosarul contestației, răspunde că : “ *facturile de la Compania Națională Administrația Porturilor Dunării Fluviale SA Giurgiu, le primeam prin poștă și datorită faptului că nu eram disponibil, s-au întors la furnizor, urmând a fi trimise din nou împreună cu noile facturi*”.

Petenta a prezentat copii cu mențiunea „conform cu originalul” pentru cele patru facturi fiscale de prestări servicii emise de Compania Națională Administrația Porturilor Dunării Fluviale SA Giurgiu, care au fost constatate lipsa la control, mențiunea „conform cu originalul” fiind făcută de către beneficiarul acestor servicii respectiv X.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Normele metodologice de aplicare ale Codului Fiscal precizează la pct 46 (1):

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. Facturile transmise prin poșta electronică sunt considerate facturi în original. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește documentul inițial. Duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import sau al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza

exemplarului original al facturii, sau a unui duplicat al facturii, documente pe care societatea era obligată să le dețină la momentul deducerii taxei, cât și la data controlului.

Drept urmare, întrucât societatea nu a prezentat exemplarul original al facturilor fiscale de prestări servicii emise de Compania Națională Administrația Porturilor Dunării Fluviale SA Giurgiu, un duplicat al acestora sau sau o *fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului*, rezultă că nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, iar **contestația se va respinge ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru TVA de plată în sumă de **S lei**.

3.2.2 Referitor la capătul de cerere privind contestația îndreptată împotriva sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată dedusă aferentă bunurilor achiziționate de la S.C. DAC CONFORT S.R.L. București, bunuri constatate de organele de inspecție fiscală ca lipsă în gestiune.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **X** a dedus suma de **S lei** reprezentând TVA aferentă facturii de achiziție nr. 631 din 31.03.2014, emisă de S.C. DAC CONFORT S.R.L. București, în baza căreia societatea verificată a achiziționat cantitatea de S saci de ciment în valoare de S lei, din care S lei reprezintă bază impozabilă și S lei TVA deductibilă. Conform evidenței contabile întreaga cantitate de ciment achiziționată de la S.C. DAC CONFORT S.R.L. București a fost înregistrată în contul 371 – Mărfuri, aceasta fiind destinată revânzării.

Motivat de faptul că **X**, nu a făcut dovada deținerii în patrimoniu a cantității de 2.975 saci cu ciment, achiziționați de la S.C. DAC CONFORT S.R.L. București, cu factura fiscală nr. 631 din 31.03.2014, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste bunuri sunt lipsă în gestiune, pentru care potrivit art. 148 alin. (1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare au aplicat ajustarea taxei deductibilă în sumă de **S lei**.

X motivează că marfa se afla în custodie prezentând Contractul de custodie nr.1 din 31.03.2014 (anexa nr.8 din RIF) încheiat între S.C. PROVOCATOR IMPEX S.R.L și Persoana fizică autorizată COMAN ANAMARIA, CUI RO 32923772, cu sediul social în

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile următoarele prevederi legale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

- 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 ”[...]

- 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 achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul sau de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;[...]

-art.148 (1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.

“(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi

valorificate, precum și activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital, în condiții stabilite prin norme;

c) perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condiții stabilite prin norme;”

La pct.11 și pct.12 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“(11) Potrivit prevederilor art. 148 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal nu se fac ajustări ale taxei deductibile:

a) în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, respectiv cele care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;[...]

(12) În conformitate cu prevederile art. 148 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în cazul perisabilităților, în limitele stabilite prin lege, al pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor de perisabilitate sau a limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, astfel cum sunt prevăzute la prima teză, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că deducerea inițială se ajustează în cazul în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrare și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum și modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocare de bunuri /servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă în gestiune.

Din prevederile legale enunțate se reține că nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor degradate de natura stocurilor care nu mai pot fi valorificate dacă degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că bunurile au fost distruse.

De asemenea, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul perisabilităților, în limitele prevăzute de lege .

Se reține că în justificarea lipsei din gestiune a cantității de 2.975 saci de ciment, petenta a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, Contractul de custodie nr.1/31.03.2014 împreună cu Procesul verbal de predare primire, ca și anexă la Contractul de custodie nr.1/31.03.2014 și Contractul de execuție lucrări de construcție nr.1/07.05.2014.

Se reține că la dosarul cauzei, în susținerea argumentelor sale pentru acest capăt de cerere contestatarul prezintă următoarele documente :

- copie cu mențiunea « conform cu originalul » după Contractul de execuție lucrări nr.1 din 07.05.2014 având ca prestator SC PROVOCATOR IMPEX S.R.L. și beneficiar pe PF COMAN ANAMARI ;

- copie cu mențiunea « conform cu originalul » după Contractul de custodie nr.1 din 31.03.2014 încheiat între proprietarul SC PROVOCATOR IMPEX S.R.L. și PF COMAN ANAMARIA în calitate de custode.

Se reține faptul că în Raportul de inspecție fiscală nr. F-BT 198 din 11.06.2014, la pag. 7-8 se menționează faptul că din documentele prezentate rezultă că bunurile (2.975 saci ciment) au fost achiziționate de la S.C. DAC CONFORT SRL cu sediul în localitatea Bucuresti, str. Oltului nr.81, iar sediul persoanei fizice Coman Anamaria unde, conform contractului de custodie nr.1 din 31.03.2014, a fost depozitată această cantitate de ciment, este în Municipiul Oltenița, jud.Călărași.

Se reține faptul că petenta nu a prezentat la control documente legal întocmite (avize de expediție marfă, contracte de prestări servicii transport, foi de parcurs etc.) din care să rezulte modul cum a fost transportată cantitatea de 2.975 saci (aproximativ 148.750 kg) de la locul achiziției la locul predării spre păstrare în custodie.

Se reține faptul că întreaga cantitate de ciment achiziționată de la S.C. DAC CONFORT S.R.L. București a fost înregistrată în contul 371 – Mărfuri și nu în contul 351 “Materii și materiale aflate la terți ”.

Se reține că la data controlului petenta nu a făcut dovada deținerii în patrimoniu a cantității de 2.975 saci cu ciment care au fost achiziționați de la S.C. DAC CONFORT S.R.L cu factura fiscală nr. și ca urmare organul de inspecție fiscală a constatat în mod legal că aceste bunuri sunt lipsă în gestiune.

În consecință, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, aferentă cantității de 2.975 saci cu ciment constatate lipsă și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală în condițiile în care argumentele societății contestatoare nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

3.2.3 Referitor la capătul de cerere privind contestația îndreptată împotriva sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată înscrisă cu semnul minus pe facturile de livrare.

În fapt, organele de inspecție fiscală, au constatat că **X** a emis în roșu două facturi fiscale de livrare cu TVA în sumă totală de **S lei**, facturi necomunicate beneficiarului.

Pentru facturile fiscale de ștorno reprezentantul **X**, nu a prezentat documente prin care să poată justifica diminuarea valorii facturii inițiale de prestări de servicii și deasemenea nu face dovada transmiterii și primirii de către beneficiar a facturii de corecție.

Petenta anexează la dosarul cauzei copie după facturile semnate și ștampilate de către client, precum și D394-Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, depusă de S.C ALEX COM INTERNAȚIONAL S.R.L cu nr.

În drept, în cauză sunt incidente dispozițiile art. 134¹ alin.(7), art. 137 alin.(1) lit.a) și art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate

la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.”

„ART. 137

(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;

(...)

ART. 138 - Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată se ajustează în următoarele situații:

a) dacă au fost emise facturi fiscale și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

b) în cazul refuzurilor totale sau parțiale privind cantitatea, calitatea sau prețurile bunurilor livrate sau a serviciilor prestate;

c) în situația în care reducerile de preț, prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a), sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, precum și în cazul majorării prețului ulterior livrării sau prestării;

d) contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului; ajustarea este permisă începând cu data de la care se declară falimentul;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

Potrivit prevederilor legale anterior citate, reducerea bazei de impunere se poate face doar în anumite situații, aceste situații fiind enumerate de legiuitor.

Analizând documentele care formează dosarul cauzei, vis-a-vis de susținerile petentei și constatările organelor de inspecție fiscală se rețin următoarele:

Cu factura 161 din 31.10.2013 petenta ștornează “PRESTĂRI SRV CF CTR 13/16.04.2013” în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei, beneficiar fiind S.C. Milecanagro S.R.L (CUI 27074727).

Cu factura 143 B din 06.09.2013 petenta ștornează “serv.intermediere CF CTR 12/05.06.2012” în sumă de S lei și taxa pe valoarea adăugată

aferentă în sumă de S lei, beneficiar fiind S.C. Alex Com Internațional S.R.L (CUI RO

Se reține că aceste operațiuni de ștornare nu au la bază un document justificativ, respectiv o factură de regularizare în baza căreia să aibă loc ștornarea facturii inițiale și emiterea unei alte facturi, de valoare mai mică, petenta nu a prezentat motivații scrise privind eventualele nerealizări ale angajamentelor sale din respectivul contract sau documente privind eventuale refuzuri de prestări din partea beneficiarului.

Suștinerea petentei prin care consideră netemeinică și nelegală măsura calculării TVA colectată în sumă de S lei, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât petenta nu poate justifica în ce bază a regularizat valoarea prestațiilor de servicii, neexistând din partea furnizorului sau beneficiarului, un document care să stea la baza acestei regularizări. Înregistrarea și declararea facturii de ștorno de către beneficiar nu demonstrează că prestarea facturată inițială poate fi ștornată fără a exista documente justificative.

Având în vedere situația prezentată și actele normative mai sus citate, motivațiile petentei referitoare la taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar în sumă de **S lei**, nu au nici o relevanță asupra stării de fapt de natură să modifice măsura aplicată de organul de control asupra situației fiscale a petentei, motiv pentru care taxa pe valoare adăugată colectată suplimentar la control, a fost în mod corect stabilită.

În consecință, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă facturilor ștornate și se vor menține ca legale constatările organelor de inspecție fiscală în condițiile în care argumentele societății contestatoare nu sunt de natura să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

3.2.4 Referitor la capătul de cerere privind contestația îndreptată împotriva sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată.

În fapt, organele de inspecție fiscală, au constatat că, în luna noiembrie 2013, **X** a efectuat o operațiune contabilă fără documente justificative din care a rezultat diminuarea taxei pe valoarea adăugată colectată cu suma de **S lei**.

X deși contestă Decizia de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care-și întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

“Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază”,

coroborate cu cele ale art.213 alin.(1) din același act normativ, unde se precizează că:

“[...] Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.

Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906 din 25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.2.5 și 2.6 se prevede că:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrative fiscal respectiv.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.”

Așadar, întrucât contestatoarea nu a prezentat documente care să constituie izvorul material al pretențiilor deduse contestației, documente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de organele de inspecție fiscală, reprezintă o nesocotire de către contestatoarea a propriului interes, ceea ce va determina respingerea contestației.

În sensul celor de mai sus s-a pronunțat și Înalta Curte de Casație și Justiție - Secția de contencios administrativ și fiscal, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010, în considerentele căreia se precizează:

„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii în termen de 30 de zile în care se poate și formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”

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

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

Având în vedere cele precizate mai sus, în temeiul prevederilor Titlului IX - art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind

Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906 din 25 septembrie 2014, care stipulează:

“11. Instrucțiuni pentru aplicarea art.216 din Codul de procedură fiscală -

Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;”,

pentru capătul de cerere privind contestația formulată de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată, contestația va fi respinsă ca nemotivată.

3.3 Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul Soluționare Contestații este investită să se pronunțe dacă suma de S lei reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, din care suma de S lei reprezentând dobânzi și suma de S lei reprezentând penalități de întârziere, este legal datorată de X.

În fapt, organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr. F-..... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, a stabilit în sarcina **X**, obligații fiscale suplimentare reprezentând taxa pe valoarea adăugată, pentru care a calculat pentru perioada 25.11.2013-30.05.2014 accesorii în sumă totală de **S lei** din care dobânzi în sumă de **S lei** și penalități de întârziere în sumă de **S lei**.

În drept, potrivit art. 119, art. 120 și art. 120.1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 119. - (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. - (1) Dobânzile 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 fiscal pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120.1. - (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".

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit căroră **X** datorează diferența suplimentară de TVA, rezultă că aceasta datorează și accesoriile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae* și prevederilor legale antecitate.

Se reține faptul că prin adresa, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REG/din 10.12.2015 (ca răspuns la solicitarea organului de soluționare competent formulată prin adresa nr.ISR, de calcul al accesoriilor pentru fiecare diferență stabilită suplimentar), Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Activitatea de Inspecție Fiscală a transmis calculul accesoriilor pe fiecare sumă constată suplimentar.

Astfel pentru suma de S lei (S lei+S lei+ S lei) s-au calculat majorări în sumă de S lei și penalități în sumă de S lei, iar pentru suma de S lei s-au calculat majorări în sumă de 12 lei și penalități în sumă de S lei.

Având în vedere că s-a respins contestația ca neîntemeiată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei (S lei+ S lei+ S lei)** urmează să se **respingă ca neîntemeiată** contestația și pentru accesoriile aferente, respectiv suma de **S lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și suma de **S lei** reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată conform principilui de drept „accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Totodată având în vedere că s-a respins contestația ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** urmează să se **respingă ca nemotivată** contestația și pentru accesoriile aferente, respectiv

suma de **S lei** reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și suma de **S lei** reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată conform principilui de drept „accessorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

Art.1 Suspendarea soluționării contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, pentru suma de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, până la soluționarea laturii penale, procedura administrativă urmând a fi reluată la data la care societatea contestatoare sau organul fiscal va comunica organului de soluționare competent faptul că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii.

Art.2 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X** împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....., de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei –taxa pe valoarea adăugată;**
- **S lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **S lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Art.3 Respingerea ca nemotivată a contestației formulate **X** împotriva Deciziei de impunere nr. privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Botoșani, Serviciul Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei –taxa pe valoarea adăugată;**
- **S lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- **S lei – penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Art.4 Serviciul Administrativ și Achiziții va comunica prezenta decizie contestatoarei și Administrației Județene a Finanțelor Publice Botoșani – Activitatea de Inspecție Fiscală, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art.210 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Împotriva prezentei decizii, contestatorul poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Botoșani sau la Tribunalul Iași.