

**DECIZIA nr. 1096/2021**  
**privind soluționarea contestației formulate de**  
**SC X SRL-în faliment, din sat X, jud. X,**  
**înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 3117/27.01.2015**  
**și reînregistrată sub nr. 13161/08.07.2021**

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de către A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13161/08.07.2021, cu privire la necesitatea reluării soluționării contestației formulate de S.C. X S.R.L.- CUI X, cu sediul în sat X, com. X, nr. 386, jud. X, înregistrată la ORC X sub nr. JX/X/2003, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/11.12.2014.

Obiectul contestației înregistrate la A.J.F.P X sub nr. 169/15.01.2015 și la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 3117/27.01.2015, îl constituie obligațiile stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. F-X/11.12.2014, în sumă totală de X1 lei, compusă din:

- impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X2 lei;
- dobânzi aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X3 lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X4 lei;
- TVA în sumă de X5 lei;
- dobânzi aferente TVA în sumă de X6 lei;
- penalități de întârziere aferente TVA în sumă de X7 lei;
- impozit pe veniturile din dividende în sumă de X8 lei;
- dobânzi aferente impozitului pe veniturile din dividende în sumă de X9 lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe veniturile din dividende în sumă de X10 lei.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003/R 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/11.12.2014, respectiv data de 17.12.2014 și data depunerii contestației la A.J.F.P. X, respectiv 15.01.2015, așa cum rezultă de pe ștampila aplicată de această instituție pe contestația în original.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. 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 taxabile realizate, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de general consolidat.

Astfel, având în vedere suspiciunile cu privire la omiterea S.C. X S.R.L. de a înregistra în evidența contabilă, în totalitate, veniturile taxabile realizate, organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 4769/11.12.2014, împreună cu Procesul verbal nr. 4631/02.12.2014, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.12.2014 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

În cauză, în soluționarea contestației formulate de S.C. X S.R.L împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/11.12.2014 emisă de A.J.F.P. X, prin Decizia nr. 230/23.04.2015 a D.R.G.F.P. Brașov s-a dispus suspendarea soluționării contestației cu privire obligațiile fiscale în sumă totală de X1 lei, stabilite ca obligații de plată prin această Decizie de impunere, 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 adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 1316/08.07.2021, A.J.F.P. X-Activitatea de Inspecție Fiscală, a înștiințat cu privire la faptul că în dosarul nr. X/P/2014, Parchetul de pe lângă Tribunalul X a dispus la data de 24.11.2020 soluția de clasare, soluție rămasă definitivă și irevocabilă.

La dosarul contestației se află anexate copii după Ordonanța de clasare din data de 24.11.2020 în dosarul nr. X/P/2014 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X, Ordonanța de clasare nr. 62/II/2/2020 din 14.01.2021 și după Încheierea nr. 3/CP din 17.03.2021 a Tribunalului X-Secția Penală dată în dosarul nr. X/119/2021.

Contestația este formulată prin CA X, la dosar fiind anexată în original împuternicirea avocațială nr. 500/2015 și este semnată în original.

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 reluării procedurii de soluționare a contestației, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin organele specializate, va relua procedura de soluționare a contestației formulate de S.C. X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-X/11.12.2014.

***1. Prin contestația formulată, S.C. X S.R.L. se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-X/11.12.2014, emisă de A.J.F.P. X- Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2014, prin care au fost stabilite în sarcina sa obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei.***

În motivarea contestației, reprezentantul societății afirmă că deși organul de control a stabilit ca venituri brute suplimentare suma de X11 lei, totuși în decizia de impunere a fixat ca bază impozabilă suplimentară suma de X12 lei.

Petenta consideră că actele contestate sunt neîntemeiate, deoarece cantitatea de fructe stabilită de organele control ca fiind lipsă a fost depozitată la firma A KFT din Ungaria, conform Contractului de Depozitare Contra-cost încheiat la data de 07.05.2012, și nu a fost înștiințată de către prestatorul depozitării că această cantitate ar fi dispărut sau ar fi fost vândută sau că s-a deteriorat. Aceasta afirmă că nu cunoaște conținutul actului primit de organele de control din Ungaria și că acesta nu a fost pus la dispoziția sa, fapt pentru care contestă existența acestuia și susține că nu are nicio lipsă în gestiune.

De asemenea, contestata consideră că nu sunt incidente prevederile art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 deoarece, în cazul din speță, nu se poate aprecia că prin transferul cantității de fructe depozitate la firma din Ungaria, s-a transferat și dreptul de proprietate asupra acestora, existând contract pentru depozitare conform căruia nu se transferă dreptul de proprietate asupra bunurilor depozitate. Drept urmare, concluzionează aceasta, depozitarea fructelor nu se poate asimila cu o vânzare producătoare de venituri, ca urmare a căreia ar datora impozit pe veniturile microîntreprinderilor, TVA și impozit pe dividende.

Cu privire la dispozițiile art. 67 din OG nr. 92/2003 referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, contestata susține că nu-i sunt aplicabile deoarece nu se regăsește în niciuna dintre situațiile prevăzute de acesta.

Petenta nu este de acord nici cu invocarea de către organele de control a prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul Fiscal, deoarece consideră ea, această prevedere nu poate să împuternicească organele fiscale ca să califice un act de depozitare într-un act de vânzare producătoare de venituri, dacă actul respectiv nu îndeplinește condițiile unui act de vânzare.

Pentru considerentele prezentate, petenta solicită admiterea contestației și anularea în întregime a deciziei de impunere contestate.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/11.12.2014, 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 X1 lei, din care X2 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor, X3 lei dobânzi impozit pe veniturile microîntreprinderilor, X4 lei penalități de întârziere impozit pe veniturile microîntreprinderilor, X5 lei taxa pe valoarea adăugată, X6 lei dobânzi TVA, X7 lei penalități de întârziere TVA, X8 lei impozit pe veniturile din dividende, X9 lei dobânzi impozit pe veniturile din dividende și X10 lei penalități de întârziere impozit pe veniturile din dividende, perioada verificată fiind 01.01.2011-31.08.2014 pentru impozitul pe veniturile din dividende, 01.10.2012-31.08.2014 pentru TVA și 01.01.2014-30.09.2014 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.**

Conform celor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2014, 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/11.12.2014 contestate, acțiunea de inspecție fiscală s-a efectuat în perioada 17.03.2014-02.12.2014, fiind suspendată de la data de 31.03.2014 până la 26.11.2014.

În perioada verificată, S.C. X S.R.L. a realizat venituri din livrarea intracomunitară a fructelor de pădure (mure, afine, cătină, zmeură).

La demararea inspecției fiscale, respectiv în data de 17.03.2013, a fost efectuată inventarierea stocurilor de fructe de pădure evidențiate în documentele financiar-contabile, prilej cu care S.C. X S.R.L. a întocmit și prezentat *Situația stoc marfă 2013- Karcag* constând în fructe de pădure (afine, zmeură, mure, coacăze și cătină), iar reprezentantul societății a susținut că stocul înregistrat în bilanța de verificare încheiată la data de 31.12.2013, în valoare de X13 lei, este depozitat la societatea A KFT HU-10545203, în baza Contractului de depozitare contra-cost încheiat de către S.C. X S.R.L. cu A KFT Ungaria.

Ca urmare a analizării documentelor prezentate de către S.C. X S.R.L., în baza art. 7, art. 15, art. 16 și art. 25-27 din Regulamentul UE 904/2010, echipa de inspecție fiscală a întocmit la data de 31.03.2014 formularul SCAC și a solicitat informații suplimentare cu privire la existența cantității fructelor de pădure depozitate la A KFT de la autoritățile fiscale din Ungaria, transmițându-le acestora situația stocului prezentat de S.C. X S.R.L. Conform răspunsului furnizat de autoritățile fiscale din Ungaria, transmis de către Compartimentul Informații Fiscale- AIF Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. 1528/06.10.2014, A KFT nu recunoaște semnarea și stampilarea *Situației cu stocul de marfă aflată în custodie*, menționând că aceste cantități prezentate în situația stocului nu sunt cele reale, iar reprezentantul S.C. X S.R.L., dl. Suto Bela a fost prezent doar la semnarea contractului de depozitare. Totodată organele de control din Ungaria au transmis și situația intrărilor, ieșirilor și stocului rămas la A KFT de la SC X SRL, cantitatea reală de afine congelate/îmagazinate la A KFT fiind de 8.300 kg, identificată în urma inventarierii din data de 14.07.2014.

Date fiind aceste informații, echipa de inspecție fiscală a scăzut din totalul cantității de fructe de pădure, rezultat din situația privind stocul de marfă 2013 prezentată de către S.C. X S.R.L., valoarea cantității reale de afine confirmată de societatea A KFT, în sumă de X14 lei (8.300 kgx 12,88/kg), precum și valoarea livrării de afine efectuată conform facturii nr. T0014/24.03.2014 emisă de către SC X SRL către societatea M KFT din Ungaria, în sumă de X15 lei, iar diferența valorii de fructe de pădure în sumă de X16 lei a fost considerată lipsă din gestiunea societății conform art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, lipsa de mărfuri fiind considerată ca și livrare de bunuri.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au reținut că marja comercială aplicată de către societate, este în procent de 45% (calculată în baza datelor din bilanța de verificare încheiată la data de 31.12.2012) și în conformitate cu prevederile art. 67 din OG nr.

92/2003/R privind Codul de procedură fiscală și a O.P.A.N.A.F. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, a aplicat la estimarea veniturilor metoda marjei, rezultând venituri în sumă de X11 lei aferente lipsei din gestiune a fructelor de pădure ale societății.

Date fiind cele mai sus constatate, echipa de inspecție fiscală a stabilit o bază suplimentară pentru TVA în suma de X17 lei (X16 lei valoarea de intrare a mărfurilor+ X11 lei marja de profit), iar conform art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a colectat suplimentar TVA în sumă de X5 lei, pentru care a calculat dobânzi în sumă de X6 lei și penalități de întârziere în sumă de X7 lei.

Totodată, având în vedere prevederile art. 112<sup>7</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru veniturile reîntregite în sumă totală de X17 lei, a fost determinat un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X18 lei.

Organele de control au mai reținut că, în conformitate cu documentele financiar-contabile prezentate de societate, aceasta a efectuat livrări intracomunitare de afine în baza facturilor seria T. nr. 0016/01.09.2014 și nr. 0015/08.08.2014, prețul de livrare fiind în sumă de 40 HUF/kg, respectiv 2,85 Eur/kg, sub prețul de vânzare practicat de către societate în anul 2012. Drept urmare, în baza dispozițiilor art. 67 alin. (2) lit. b) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal actualizat, tranzacțiile au fost reîncadrate la prețul de vânzare practicat de către societate în anul 2012 astfel, rezultând venituri suplimentare în sumă de X19 lei, cărora le corespunde un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X20 lei.

Astfel, prin decizia contestată, a fost stabilit în sarcina societății un **impozit pe veniturile microîntreprinderilor suplimentar în sumă de X2 lei** (X18 lei+ X20 lei), pentru care au fost calculate majorări (dobânzi) de întârziere în sumă de X3 lei, respectiv penalități în sumă de X4 lei.

Totodată, având în vedere constatarea lipsei din gestiune a fructelor de pădure în valoare totală de X17 lei, căreia îi corespunde o TVA în sumă de X5 lei, organele de inspecție fiscală au considerat suma în cauză ca fiind plăți efectuate în favoarea asociatului și în conformitate cu prevederile art. 7 alin. (1), pct.12, coroborat cu art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, au stabilit ca bază impozabilă pentru impozitul pe veniturile din dividende (dividend brut) suma de 416.622 lei, din care, cu suma de 412.384 lei s-a diminuat datoria față de asociat (conform cont 455 din bilanța de verificare din luna august 2014), considerându-se ca și restituire de credite față de asociat, iar diferența în sumă de 4.238 lei a fost asimilată ca și dividend net ridicat de către asociați.

Aferent dividendului brut distribuit asociaților în sumă de 5.046 lei (4.238x 100/84), în baza dispozițiilor art. 67 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ca urmare a inspecției s-a calculat impozit pe dividende în sumă de X8 lei, dobânzi în sumă de X9 lei și penalități de întârziere în sumă de X10 lei.

Având în vedere constatările privind lipsa din gestiunea de mărfuri reprezentând fructe de pădure, în valoare totală de X17 lei (X16+ X11 lei) și faptul că susținerile petentei cum că acestea *ar fi depozitate la societatea A KFT Ungaria, HU-10545203 în baza Contractului de depozitare contra-cost din data de 07.05.2012* nu au fost confirmate de răspunsului formulat de autoritățile fiscale din Ungaria, organele de inspecție fiscală au transmis către Parchetul de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 4769/11.12.2014, pentru efectuarea cercetărilor ce se impun pentru a se constata dacă deficiențele consemnate în Procesul-verbal nr. 4631/02.12.2014 și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. F-X/11.12.2014, întrunesc elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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

**Referitor la suma totală de X1 lei din care:**

- impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X2 lei;
- dobânzi impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X3 lei;
- penalități de întârziere impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X4 lei;
- taxa pe valoarea adăugată în sumă de X5 lei;
- dobânzi TVA în sumă de X6 lei;
- penalități de întârziere TVA în sumă de X7 lei;
- impozit pe veniturile din dividende în sumă de X8 lei;
- dobânzi impozit pe veniturile din dividende în sumă de X9 lei;
- penalități de întârziere impozit pe veniturile din dividende în sumă de X10 lei;

**Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov, prin structura specializată de soluționare a contestațiilor, este a se stabili dacă societatea datorează obligațiile fiscale mai sus menționate, în condițiile în care din verificările efectuate de către organele de cercetare penală la toți partenerii comerciali din Ungaria ai SC X SRL, a rezultat că practic întreaga cantitate de fructe achiziționată din România a fost transportată cu documente justificative în Ungaria, dar societatea nu a întocmit facturi de livrare pentru toată marfa transportată în afara României, iar stocul identificat în depozitele indicate de societate este mai mic decât stocul la terți înregistrat în evidențele financiar-contabile.**

În fapt, organele de control au constatat că în perioada 2011-2012, S.C. X S.R.L., a achiziționat fructe de pădure de la diferite persoane fizice și de la Romsilva S.A. (achiziții taxabile), fiind prezentate facturi și un nr. mai mare de borderouri de achiziție de la diferite persoane fizice.

La demararea inspecției fiscale, respectiv în data de 17.03.2013, a fost efectuată inventarierea stocurilor de fructe de pădure evidențiate în documentele financiar-contabile, prilej cu care S.C. X S.R.L. a întocmit și prezentat *Situația stoc marfă 2013- Karcag constând în fructe de pădure (afine, zmeură, mure, coacăze și cătină)*, iar reprezentantul societății a susținut că stocul înregistrat în bilanța de verificare încheiată la data de 31.12.2013, în valoare de X13 lei (cuntul 357-Mărfuri aflate la terți), este depozitat în Ungaria, la societatea A KFT HU-X, în baza Contractului de depozitare contracost încheiat de către SC X SRL cu A KFT.

Ca urmare a analizării documentelor prezentate de către S.C. X S.R.L., în baza art. 7, art. 15, art. 16 și art. 25-27 din Regulamentul UE 904/2010, echipa de inspecție fiscală a întocmit la data de 31.03.2014 formularul SCAC și a solicitat de la autoritățile fiscale din Ungaria informații suplimentare cu privire la existența cantității fructelor de pădure depozitate la A KFT, transmițându-le acestora situația stocului prezentată de S.C. X S.R.L. Conform răspunsului furnizat de către autoritățile fiscale din Ungaria, transmis de Compartimentul Informații Fiscale- AIF Contribuabili Mijlocii cu adresa nr. 1528/06.10.2014, A KFT nu recunoaște semnarea și stampilarea *Situației cu stocul de marfă aflată în custodie*, menționând că aceste cantități prezentate în situația stocului nu sunt cele reale. Totodată organele de control din Ungaria au transmis și situația intrărilor, ieșirilor și stocului de la S.C. X S.R.L. rămas la A KFT, cantitatea reală de afine congelate/ înmagazinate la A KFT fiind de 8.300 kg, identificată în urma inventarierii din data de 14.07.2014.

Date fiind aceste informații, echipa de inspecție fiscală a scăzut din totalul cantității de fructe de pădure rezultat din situația privind stocul de marfă 2013 prezentată de către S.C. X S.R.L., valoarea cantității reale de afine confirmată de societatea A KFT, în sumă de X14 lei, precum și valoarea livrării de afine efectuată conform facturii nr. T0014/24.03.2014 emisă de către SC X SRL către societatea M KFT din Ungaria, în suma de X15 lei, iar

diferența valorii de fructe de pădure în sumă de X16 lei a fost considerată lipsă din gestiunea societății conform art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, lipsa de mărfuri fiind considerată ca și livrare de bunuri.

Pentru determinarea bazei impozabile suplimentare pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, aferentă lipsei din gestiune, organele de control au procedat la estimare acestea având în vedere marja comercială aplicată de societate, în procent de 45% (calculată pe baza balanței de verificare încheiată la 31.12.2012), conform art. 67 din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și a O.P.A.N.A.F. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, rezultând venituri impozabile în sumă de X17 lei (X16 lei valoarea mărfurilor lipsă din gestiune+ X11 lei marja), pentru care societatea datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X18 lei. Totodată, aferent bazei de impunere suplimentare în sumă de X17 lei, conform art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, ca urmare a inspecției a fost colectată suplimentar TVA în sumă de X5 lei, pentru care s-au calculat dobânzi în sumă de X6 lei și penalități de întârziere în sumă de X7 lei.

Organele de control au mai reținut că, în conformitate cu documentele financiar-contabile prezentate de societate, aceasta a efectuat livrări intracomunitare de afine în baza facturilor seria T. nr. 0016/01.09.2014 și nr. 0015/08.08.2014, prețul de livrare fiind în sumă de 40 HUF/kg, respectiv 2,85 Eur/kg, sub prețul de vânzare practicat de către societate în anul 2012. Drept urmare, în baza dispozițiilor art. 67 alin. (2) lit. b) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal actualizat, tranzacțiile au fost reîncadrate la prețul de vânzare practicat de către societate în anul 2012 astfel, rezultând venituri suplimentare în sumă de X19 lei, cărora le corespunde un impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă de X20 lei.

Date fiind cele constatate, întrucât lipsa de mărfuri a fost considerată livrare de bunuri, organele de control fiscal au calculat în sarcina S.C. X S.R.L. obligații fiscale suplimentare în sumă totală de X1 lei, din care X2 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor, X5 lei taxa pe valoarea adăugată, X8 lei impozit pe veniturile din dividende și X21 lei dobânzi și penalități de întârziere aferente acestora.

În urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. 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 taxabile realizate, având drept consecință diminuarea impozitelor și taxelor datorate bugetului de general consolidat și au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X Sesizarea penală nr. 4769/11.12.2014, împreună cu Procesul verbal nr. 4631/02.12.2014, ale cărui constatări se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. F-X/11.12.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-X/11.12.2014 contestată în cauză, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, cauza fiind înregistrată la unitatea de parchet sub nr. X/P/2014.

Din documentele la dosar se constată faptul că în dosarul nr. X/P/2014, Parchetul de pe lângă Tribunalul X a dispus la data de 24.11.2020 soluția de clasare, soluție rămasă definitivă și irevocabilă prin Încheierea nr. 3/CP din 17.03.2021 a Tribunalului X- Secția Penală, dată în dosarul nr. X/119/2021.

Față de aceste constatări, având în vedere că potrivit 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: „10.5. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a 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”, organul de soluționare a contestației reține că:

Prin Ordonanța de clasare din data de 24.11.2020, în dosarul nr. X/P/2014 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul X, 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, iar prin Încheierea nr. 3/CP din 17.03.2021 a Tribunalului X-Secția Penală dată în dosarul nr. X/119/2021 a fost respinsă plângerea formulată de D.G.R.F.P. Brașov-A.J.F.P. X împotriva soluției de clasare dispusă prin rechizitoriul întocmit de Parchetul de pe lângă Tribunalul X în dosarul penal nr. X/P/2014, soluție menținută prin Ordonanța prim-procurorului nr. 62/II/2/2020 din 14.01.2021, soluția fiind definitivă.

**În motivarea Încheierii nr. 3/CP din 17.03.2021 instanța reține următoarele:**

- „așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală din data de 11.12.2014 (fila 29 vol. I up), deși din evidentele societății SC X SRL rezultă că aceasta are un stoc de marfă în localitatea Karsag din Ungaria, la firma A KFT, în valoare de X13 lei, din relațiile furnizate de firma maghiară A KFT a rezultat că stocul real de fructe congelate este de doar 8.300 kg, care valorează aproximativ X14 lei, SC X SRL neputând justifica lipsa din gestiunea sa a cantității de fructe în valoare de X16 lei.

Analizând criticile formulate de petenta Statul Român- prin ANAF, prin raportare la starea de fapt descrisă mai sus și la mijloacele de probă administrate în cursul urmăririi penale, instanța reține că situația cantităților de fructe de pădure depozitate de SC X SRL la firma maghiară A KFT, în localitatea Karsag din Ungaria, este lămurită în parte chiar din prima constatare tehnico- științifică, (fila 59 vol. III dos UP), în sensul că pe lângă cele 8.300 kg fructe recunoscute firma maghiară ca fiind în depozit la ea, există dovezi că și diferența de cantitate până la 107.673 kg a fost efectiv trimisă din România de către SC X SRL în Ungaria, cea mai mare parte în depozitul deținut de A SRL, iar o cantitate mai mică fiind trimisă către W SRL. Susținerile petentei în sensul că din relațiile furnizate de A KFT rezultă că în depozitul său se află doar 8.500 kg fructe trimise de SC X SRL sunt reale, dar această împrejurare trebuie coroborată cu împrejurarea că în cursul urmăririi penale s-a stabilit că SC A SRL a livrat din cantitatea totală de fructe trimise de SC X SRL diferite cantități către alte societăți comerciale, aceasta fiind explicația pentru care la momentul solicitării informații lor de către ANAF firma maghiară a arătat că mai deține doar 8.500 de kg de fructe dintre cele trimise de SC X SRL.”

- „în ceea ce privește diferența de 9.178 kg dintre cantitățile achiziționate de SC X SRL, respectiv 116.856,16 kg, și cele dovedite ca livrate în Ungaria potrivit primelor rapoarte de constatare respectiv 107.678 kg, se constată că prin avizele de însoțire și CMR semnate de destinatar (filele 22, 23, 43-49, 51 vol. II up) SC X justifică cu documente semnate de recepție de către destinatari întreaga cantitate de 116.856,16 kg, mai puțin cele aproximativ 575 de kg care se încadrează în procentul de perisabilitate”.

În speță, organul de soluționare a contestației mai reține că raportat la soluția dată de organele de cercetare penală, echipa de control din cadrul A.J.F.P. X, precizează următoarele:

- prin adresa nr. 2228/07.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13161/08.07.2021, se precizează că „societatea a declarat impozit pe veniturile microîntreprinderilor ulterior perioadei verificate de X22 lei, astfel suma de X23 lei (X2-X22 lei), rămânând de plată” și că „suma stabilită suplimentar la impozitul pe veniturile din dividende (...) nu mai are obiect în urma noii situații de fapt rezultată din Ordonanța de clasare”;

- prin adresa nr. 2584/19.08.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 15772/20.08.2021 se comunică faptul că „privind suma de X5 lei TVA suplimentară, achiesăm la

cele menționate în ordonanța de clasare, din care rezultă că documentele prezentate de contribuabil în cursul acțiunii penale lipsa din gestiune a fost justificată de către contribuabil ca fiind livrată”.

Referitor la obligațiile fiscale stabilite suplimentar ca urmare a inspecției, și care fac obiectul contestației analizate prin prezenta decizie, organul de soluționare nu poate reține concluziile echipei de control și nici susținerile organelor de cercetare penală și nu se poate pronunța cu privire la cuantumul obligațiilor pe care societatea le datorează, urmând a proceda la desființarea deciziei de impunere, având în vedere următoarele:

a) În adresa nr. 2228/07.07.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 13161/08.07.2021, echipa de control precizează că „societatea a declarat impozit pe veniturile microîntreprinderilor ulterior perioadei verificate de X22 lei, astfel suma de X23 lei (X2-X22 lei), rămânând de plată”, dar nu este prezentată nicio detaliere privind suma de X22 lei, iar din Fișa sintetică totală transmisă de către A.J.F.P. X- Serviciul Registru contribuabili declarații fiscale și bilanțuri-PJ reiese că ulterior Deciziei de impunere nr. F-X/11.12.2014, societatea a declarat impozit pe veniturile microîntreprinderilor în sumă totală de X24 lei.

b) În fapt, la demararea inspecției fiscale, respectiv în data de 17.03.2013, a fost efectuată inventarierea stocurilor de fructe de pădure evidențiate în documentele financiar-contabile, prilej cu care SC X SRL a întocmit și prezentat *Situația stoc marfă 2013- Karcag constând în fructe de pădure (afine, zmeură, mure, coacăze și cătină)*, iar reprezentantul societății a susținut că stocul înregistrat în balanța de verificare încheiată la data de 31.12.2013, în valoare de X13 lei (contul 357- Mărfuri aflate la terți), este depozitat în Ungaria, la societatea A KFT HU-X, în baza Contractului de depozitare contra-cost încheiat de către S.C. X S.R.L. cu A KFT.

Conform informațiilor transmise de autoritățile din Ungaria la solicitarea echipei de control, A KFT nu recunoaște cantitățile înmagazinate, semnarea și ștampilarea situației stoc marfă 2013 Karcag, cantitatea reală de afine congelate înmagazinate la A KFT identificate la data de 14.07.2014 fiind de doar 8.300 kg, aceasta fiind singura cantitate recunoscută de către organele de control ca efectiv deținută de către SC X SRL în stoc la terți.

Cu toate acestea, organul de soluționare reține faptul că autoritățile din Ungaria au mai precizat în formularul SCAC transmis faptul că pe lângă cele 8.300 kg afine congelate- înmagazinate la A KFT, identificate în urma inventarierii din 14.07.2014, „Momentan la firma M KFT sunt congelate și înmagazinate pentru X SRL 24.260 kg pulpă de mure și 2.100 kg de pulpă de afine rezultate după prelucrarea în regim lohn” (26.360 kg în total). La stabilirea situației de fapt fiscale organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare această informație transmisă de către autoritățile din Ungaria, baza de impozitare pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor fiind determinată raportat doar la stocul de 8.300 kg afine identificat la A KFT și la valoarea livrării de afine efectuată conform facturii nr. T0014/24.03.2014 emisă de către S.C. X S.R.L. către societatea M KFT din Ungaria.

De asemenea, în raportul de inspecție întocmit organele de control fiscal nu fac nicio referire la vreun proces de prelucrare aplicat fructelor de către M KFT sau la achiziția intracomunitară de fructe de pădure de la aceasta, în condițiile în care M KFT a facturat în luna decembrie 2012 pentru petentă atât prestări servicii (Lease work cranberry puree/blackberry pure) cât și livrarea de fructe de pădure (coacăze 2.188 kg).

c) Din documentele la dosar rezultă că după data de 14.07.2014 (când a fost identificat stocul de 8.300 kg afine la A KFT), SC X SRL a efectuat livrări intracomunitare de fructe de pădure către A KFT (8.310 kg) în baza facturii seria T nr. 0016/01.09.2014, dar și către M KFT (1.576 kg) în baza facturilor seria T nr. 0015/08.08.2014 și nr. 0017/17.11.2014, iar organele de control nu au avut în vedere cele 1.576 kg fructe comercializate în plus față de stocul identificat.



Astfel, deși au reținut în decizia contestată că în conformitate cu documentele financiar-contabile prezentate de societate, aceasta a efectuat livrări intracomunitare de afine în baza facturilor seria T. nr. 0016/01.09.2014 (8.310 kg) și nr. 0015/08.08.2014 (736 kg), la prețul de livrare de 40 HUF/kg, respectiv 2,85 Eur/kg, și că prețul de vânzare este sub cel practicat de către societate în anul 2012, în condițiile în care societatea ar fi avut un stoc de doar 8.300 kg, nu se precizează cum ar fi putut comercializa 9.046 kg.

d) Organul de soluționare reține din documentele la dosar că cercetarea penală a stabilit că bunurile aprovizionate de SC X SRL „au fost livrate” în Ungaria, existând doar o diferență de aproximativ 575 de kg care se încadrează în procentul de perisabilitate. **Dar organul de cercetare face o confuzie între cantitățile transportate în Ungaria și cele livrate, considerând în mod eronat că marfa transportată a fost livrată, în condițiile în care doar pentru cantitățile facturate s-a transferat dreptul de proprietate și s-au înregistrat venituri, acestea fiind în fapt cantitățile livrate.**

În drept, faptul că întreaga cantitate de fructe a fost transportată în Ungaria nu înseamnă că aceasta a fost livrată, deoarece **livrarea de bunuri presupune**, conform prevederilor art. 128 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **ca dreptul de proprietate să fie transferat:**

**„art. 128 Livrarea de bunuri**

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

**iar în cazul unei societăți comerciale aceasta se realizează nu prin întocmirea documentului care însoțește marfa la transport-CMR, ci prin întocmirea facturii de livrare.**

Or în speță, din analiza documentelor la dosar, reiese că nu pentru toate mărfurile care au fost transportate în Ungaria au fost întocmite facturi de livrare/nu s-au înregistrat venituri impozabile, existând cantități însemnate care, conform susținerilor reprezentanților societății, au fost doar depozitate la terți și au rămas în proprietatea S.C. X SRL. **Drept urmare, din punct de vedere fiscal analiza trebuie efectuată distinct pentru cantitățile livrate și pentru cantitățile depozitate.**

***De altfel, în contestația formulată petenta însăși afirmă că „în cazul din speță, nu se poate aprecia că, prin transferul cantității de fructe depozitate la firma din Ungaria s-a transferat și dreptul de proprietate asupra acestora, deoarece există contract de depozitare, contract conform căruia nu se trece dreptul de proprietate asupra bunurilor depozitate.”***

Astfel, din documentele la dosar rezultă că în perioada mai 2012- noiembrie 2014 SC X SRL a emis un număr de 16 facturi, în valoare totală de X25 lei, reprezentând contravaloarea unei cantități totale de 79.334 kg fructe de pădure, astfel:

- 49.474 kg fructe de pădure au fost facturate pentru A KFT în anul 2012, 1.300 kg în anul 2013 și 8.310 kg în septembrie 2014, ulterior inventarierii efectuate de către autoritățile maghiare la cererea echipei de control, fiind plauzibilă concluzia că astfel a fost facturat stocul de 8.300 kg identificat și confirmat la aceștia la data de 14.07.2014;

- 2.495 kg fructe de pădure au fost facturate pentru W KFT în anul 2012;

- 2.000 kg fructe de pădure au fost facturate pentru Mirbesz KFT în anul 2012;

- 13.129 kg fructe de pădure au fost facturate pentru M KFT în anul 2012 și 2.626 kg în anul 2014 (1.050 kg în martie 2014, 736 kg în august 2014 și 840 kg în noiembrie 2014).

Se reține deci că din cantitatea totală de fructe de pădure aprovizionate de societatea verificată în perioada 2011-2012, care a fost transportată, conform constatărilor organelor de cercetare penală, în Ungaria la A KFT-90.235 kg fructe de pădure și la W KFT -26.045 kg fructe de pădure, de 116.280 kg, în conformitate cu facturile de livrare întocmite de către S.C. X S.R.L. și înregistrate de către aceasta în documentele financiar-contabile, a fost livrată în perioada mai 2012-noiembrie 2014

cantitatea de 79.334 kg fructe de pădure (doar valoarea acestora generând pentru SC X SRL venituri impozabile), rezultând o diferență de 36.946 kg fructe care au fost transportate și depozitate în Ungaria, contravaloarea acestora regăsindu-se în soldul contului 357- Mărfuri în custodie.

De asemenea, organul de soluținare mai reține faptul că autoritățile din Ungaria au precizat în formularul SCAC transmis faptul că „cantitatea reală de afine congelate-înmagazinate la A KFT este de 8.300 kg, găsită în urma inventarierii din 14.07.2014” și că „Momentan la firma M KFT sunt congelate și înmagazinate pentru X SRL 24.260 kg pulpă de mure și 2.100 kg de pulpă de afine rezultate după prelucrarea în regim lohn” (26.360 kg în total).

Se mai reține că, în faza de cercetare penală, s-a dispus audierea asociatului SBI din Ungaria, prin ordin european de anchetă. Domnul SBI a declarat în fața autorităților judiciare din Ungaria faptul că „a existat o cantitate de piure de fructe în loc. Csemo (așa cum rezultă și din procesul verbal din data de 10.05.2016 întocmit la sediul Primăriei Csemo din Ungaria), unde asociatul împreună cu reprezentantul primăriei Csemo au constatat existența unui nr. de 82 de butoaie din fier, pline cu piure de mure (210 kg/butoai) la un imobil indicat de suspectul Suto Bela. Cu privire la aceste cantități, în procesul-verbal de constatare, s-a consemnat faptul că aparțin societății X SRL) pe un teren situat lângă o casă de familie, cantitate care nu s-a vândut și a expirat, suspectul Suto Bela întocmind proces-verbal în acest sens împreună cu repr. Primăriei Csemo—Ungaria și l-a trimis către contabilitatea societății pentru certificarea lipsei.”

Astfel, și în condițiile în care din stocul de 48.131 kg fructe de pădure aflat la terți la 31.12.2013, conform situației prezentate de petentă sub denumirea de „Stoc marfă 2013-Karcag”, s-ar scădea cantitatea de 10.936 kg facturate în perioada ianuarie-noiembrie 2014, perisabilitatea de 575 de kg considerată admisibilă la transport de către organele de cercetare și cantitatea de 17.220 kg piure de fructe declarat ca expirat (210 kgx82 butoaie), tot ar rezulta o diferență de 19.400 kg fructe pentru care petenta nu prezintă document de descărcare din gestiune, pentru care nu s-au întocmit facturi de livrare deci nu s-au înregistrat venituri din vânzări și care nu au fost identificate la fața locului cu prilejul cercetărilor.

**Drept urmare, în speță este necesară o analiză a situației de fapt fiscale raportat pe de o parte la stocul de produse pentru care nu s-au întocmit facturi de livrare, deci nu s-au înregistrat venituri din vânzări și care nu au fost identificate la fața locului cu prilejul cercetărilor și pe de altă parte raportat la prevederile legale privind bunurile perisabile, respectiv privind bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, analiză care intră în atribuțiile inspecției fiscale.**

În fapt, deși petenta susține că „cantitatea de fructe stabilită de organele control ca fiind lipsă a fost depozitată la firma A KFT din Ungaria conform Contractului de Depozitare Contracost încheiat la data de 07.05.2012”, din documentele la dosar rezultă fără echivoc existența unei cantități însemnate de fructe de pădure pentru care nu s-au prezentat documente de descărcare din gestiune și care nu au fost nici identificate în depozitul A KFT, situație în care produc efecte prevederile art. 67 din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Normelor metodologice date în aplicare și aprobate prin HG nr. 1050/2004, conform căroră:

**„art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere**

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

[...]

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul

inspecției fiscale sunt incorecte, **incomplete**, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Norme metodologice:

„91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală (devenit 67).

91.5. Când organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite potrivit legii să estimeze baza de impunere, se vor menționa în actul de inspecție motivele de fapt și temeiul legal care au determinat folosirea estimării, precum și criteriile de estimare.”

Din prevederile legale enunțate se retine că în situațiile în care se constată că evidențele contabile, fiscale, declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există respectiv nu sunt puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, acesta este îndreptățit să procedeze la estimarea bazelor de impunere.

Astfel, contrar susținerilor petentei că nu se regăsește în nici una dintre situațiile prevăzute la art. 67 anterior citat, se constată că în mod legal în speță se impune estimarea veniturilor aferente mărfurilor lipsă pentru care petenta nu a prezentat documente justificative pentru descărcarea din gestiune.

**e) Referitor la solicitarea societății de a fi luate în considerare perisabilitățile în limitele admisibile, în drept, actul normativ care reglementează limitele maxime ale perisabilităților și condițiile ca pierderile să fie încadrate la perisabilități este Hotărârea Guvernului nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, care prevede:**

„Art. 1 - Prin perisabilități, în sensul prezentelor norme, se înțelege scăzămintele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la peretii vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentare publică).

Art. 2 - Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

Art. 4 - Perisabilitățile produse în condițiile menționate la art. 1 se aprobă de managerul, directorul sau administratorul persoanei juridice, după caz, **la nivelul cantităților efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii, până la limitele prevăzute la art. 13.**

Art. 6 - **Perisabilitățile pot fi acordate numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale în vigoare.**

Art. 7 - Limitele maxime de perisabilitate admise la depozitare și desfacere se stabilesc la nivelul întregii activități a persoanei juridice plătitoare de impozit pe profit, prin aplicarea coeficientului stabilit pentru grupa de mărfuri la prețul de înregistrare al mărfurilor

*intrate sau la prețul de livrare pentru mărfurile vândute în perioada cuprinsă între două inventare.*

*Art. 9 - Limitele maxime de perisabilitate în timpul transportului se aplică o singură dată pentru cantitățile de marfă efectiv intrate sau, după caz, livrate, în funcție de condiția de livrare stabilită între furnizor și beneficiar.*

*Art. 11 - Pierderile sau scăderile cantitative care depășesc normele de perisabilitate stabilite nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.*

*art. 13 - Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate mărfurilor în procesul de comercializare sunt cele prevăzute în anexele nr. 1 - 3 care fac parte integrantă din prezentele norme, și anume:*

*a) anexa nr. 1, pentru produse alimentare și nealimentare;*

Din dispozițiile legale antecitate rezultă că normele de scăzământ nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora și că normele de scăzământ nu se aplică automat, cotele procentuale legale stabilite fiind maxime, dar se acordă numai până la nivelul minusului constatat efectiv. De asemenea, legiuitorul a prevăzut că nu se pot acorda perisabilități în cazurile și în măsura în care perisabilitățile sunt cauzate de neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate. De asemenea, potrivit dispozițiilor art. 1 din HG nr. 831/2004 perisabilitățile sunt numai scăzământele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale, fiind deci excluse pierderile care provin din vina furnizorului sau a transportatorului.

Conform celor mai sus citate, perisabilitățile trebuie să fie înregistrate în baza unor documente justificative întocmite în funcție de operațiunea în urma căreia au fost constatate, respectiv:

- pentru transport- în baza Notei de recepție și constatate a diferențelor;
- pentru depozitare- în baza Procesului verbal de inventariere;
- pentru manipulare și livrare- în baza documentului care atestă livrarea și a documentului din care să rezulte condiția de livrare stabilită între furnizor și beneficiar;

or la dosarul contestației nu se regăsesc Note de recepție și constatare a diferențelor care să confirme că ar fi avut loc deteriorarea mărfurilor în timpul transportului, sau că au avut loc pierderi ca urmare a depozitării, manipulării sau livrării și că aceste pierderi nu sunt imputabile.

Astfel, în ceea ce privește concluzia organelor de cercetare penală că „SC X justifică cu documente semnate de recepție de către destinatari întreaga cantitate de 116.856,16 kg, mai puțin cele aproximativ 575 de kg care se încadrează în procentul de perisabilitate”, se constată că aceasta nu poate fi reținută de către organul de soluționare deoarece, din punct de vedere fiscal, nu este probat că este îndeplinită condiția prevăzută la art. 6 din HG nr. 831/2004, respectiv ca perisabilitățile să fie constatate după „o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee”, nefiind prezentate documente care să probeze că aceste cantități sunt efectiv constatate ca pierderi naturale cu ocazia recepționării mărfurilor transportate, a inventarierii sau a predării gestiunii sau că nu sunt imputabile.

f) În ceea ce privește TVA, prin adresa nr. 2584/19.08.2021, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 15772/ 20.08.2021 se comunică faptul că „privind suma de X5 lei TVA suplimentară, achiesăm la cele menționate în ordonanța de clasare, din care rezultă că documentele prezentate de contribuabil în cursul acțiunii penale lipsa din gestiune a fost justificată de către contribuabil ca fiind livrată”.

Organul de soluționare nu poate reține opinia echipei de control, deoarece nu orice livrare intracomunitară este scutită de TVA cu drept de deducere. Astfel, în conformitate cu documentele la dosar, bunurile au fost livrate de pe teritoriul României pe teritoriul statului

membru Ungaria, operațiunea reprezentând o livrare intracomunitară de bunuri așa cum este reglementată la punctul 15 al art. 125<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din care rezultă că livrarea intracomunitară are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (9) din același act normativ:

**„art. 125<sup>1</sup> Semnificația unor termeni și expresii**

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:  
[...]

15. livrare intracomunitară are înțelesul prevăzut la art. 128 alin. (9);

**art. 128 Livrarea de bunuri**

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

Însă aceste livrări sunt operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA doar dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform căruia:

**„art. 126 Operațiuni impozabile**

[...]

(9) Operațiunile impozabile pot fi:

[...]

b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 143 - 144<sup>1</sup>;

**art. 143 Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar**

[...]

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

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

Totodată, în ceea ce privește bunurile lipsă din gestiune sau bunurile degradate, legiuitorul a dispus că nu sunt considerate livrări de bunuri fiind incidente prevederile art. 148 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu normele de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, conform cărora:

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

**„art. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital**

(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.

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

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;”

HG nr. 44/2004 Norme metodologice

„6. (5) Bunurile constatate lipsă din gestiune nu sunt considerate livrări de bunuri, fiind aplicabile prevederile art. 148 și 149 din Codul fiscal și ale pct. 53 și 54.

[...]

53. (1) *Potrivit prevederilor art. 148 alin. (1) din Codul fiscal, se ajustează taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, bunurilor de natura stocurilor și activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal. Nu se efectuează ajustarea taxei deductibile:*

[...]

c) în cazul bunurilor distruse sau pierdute în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă;

[...]

(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;

b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

[...]

d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, caz în care nu se fac ajustări ale taxei deductibile dacă sunt îndeplinite 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;"*.

**Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, documentele aflate la dosarul cauzei și faptul că, pe de o parte societatea prezintă un stoc scriptic de mărfuri la terți care nu a fost identificat faptic și pentru care nu au fost prezentate documente justificative de ieșire din gestiune care să reflecte o operațiune economică efectuată conform art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991/R, iar pe de altă parte reprezentantul societății susține că o anumită cantitate de mărfuri a expirat, în condițiile în care petenta deduce TVA la achiziția de fructe de pădure de la Romsilva SA și a efectuat achiziții intracomunitare pentru care este persoană obligată la plata taxei (conform prevederilor art. 151 „Persoana obligată la plata taxei pentru achiziții intracomunitare”), se impune efectuarea unei analize a taxei deduse și a taxei colectate ținând cont de prevederile legale anterior citate, analiză care intră în atribuțiile inspecției fiscale.**

De asemenea, având în vedere faptul că suma stabilită suplimentar pentru impozitul pe veniturile din dividende prin Decizia de impunere nr. F-X/11.12.2014, a fost determinată de către organele de control aferent lipsei din gestiune a fructelor de pădure, iar prin prezenta decizie a fost desființată Decizia de impunere nr. F-X/11.12.2014 pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor generat de lipsa din gestiune, se va desființa această decizie de impunere și pentru impozitul pe dividende în sumă de X8 lei, dobânzile în sumă de X9 lei și penalitățile de întârziere în sumă de X10 lei.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1), art. 7 alin. (2)- (4) și ale art. 94 alin. (1)- (3) din OG nr. 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 art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 în vigoare din 01.01.2016:

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală  
**„art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii....”

**art. 7 Rolul activ şi 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 îndreptățit, conform art. 7 din actul normativ mai sus invocat, să examineze, din oficiu starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal identifică și are în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

Față de cele reținute anterior la punctele de la a) la f), organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a stabili care este cuantumul exact al obligațiilor fiscale datorate de către SC X SRL, și întrucât nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală, se impune reanalizarea speței de către acestea în funcție de documentele deținute de contestatară, de prevederile legale aplicabile în speța verificată și de soluția pronunțată de organele de cercetare penală.

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 Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/11.12.2014, emisă de A.J.F.P. X, cu privire la obligațiile suplimentare de plată în sumă de totală de X1 lei, din care:**

- X2 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- X3 lei dobânzi impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- X4 lei penalități de întârziere impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- X5 lei taxa pe valoarea adăugată;
- X6 lei dobânzi TVA;
- X7 lei penalități de întârziere TVA;
- X8 lei impozit pe veniturile din dividende;
- X9 lei dobânzi impozit pe veniturile din dividende;
- X10 lei penalități de întârziere impozit pe veniturile din dividende.

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 nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015, potrivit cărora:

Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

*„(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.”*

O.P.A.N.A.F. nr. 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*

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679



*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 operațiunile de achiziție/livrare de fructe de pădure realizate de către S.C. X S.R.L., în conformitate cu prevederile art. 129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 268, art. 269, art. 272, art. 273, art. 276 alin. (1), art. 277 alin. (3) și ale art. 279 alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

#### **DECIDE:**

**Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-X/11.12.2014, emisă de A.J.F.P. X, pentru obligațiile suplimentare de plată în sumă de totală de X1 lei, din care:**

- X2 lei impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- X3 lei dobânzi impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- X4 lei penalități de întârziere impozit pe veniturile microîntreprinderilor;
- X5 lei taxa pe valoarea adăugată;
- X6 lei dobânzi TVA;
- X7 lei penalități de întârziere TVA;
- X8 lei impozit pe veniturile din dividende;
- X9 lei dobânzi impozit pe veniturile din dividende;
- X10 lei penalități de întârziere impozit pe veniturile din dividende.

**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.**

Prezenta decizie de soluționare a contestației 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.