



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agenția Națională de  
Administrație Fiscală  
Direcția generală de soluționare  
a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17  
sector 5, București  
Tel : +021 319 97 59  
Fax : +021 319 97 35  
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

### DECIZIA/2009 privind soluționarea contestației depusă de S.C. "L" S.R.L.,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrație Fiscală, a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice "M", Serviciul control financiar prin adresa nr.\*/2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrație Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.\*/2009, asupra contestației formulată de S.C. "L" S.R.L.

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.\*/2009 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Agenției Naționale de Administrație Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice "M", Activitatea de inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 2009 și înregistrat sub nr.\*/2009, prin care s-a stabilit obligații fiscale suplimentar de plată în sumă totală de \*\*\* lei, reprezentând :

- taxă pe valoare adăugată în sumă de \*\*\* lei ;
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de \*\*\*\* lei ;
- impozit pe profit în sumă de \*\*\* lei ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de \*\*\* lei,

precum și împotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.\*/2009 emisă, în baza raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 2009 și înregistrat sub nr.\*/2009, de către organele de inspecție fiscală

ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Direcția generală a finanțelor publice “M”, Activitatea de inspecție fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în raport de data primirii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.\*/2009, respectiv 16.04.2009, potrivit confirmării de primire, anexată la dosarul cauzei, și de data depunerii contestației la Direcția generală a finanțelor publice “M”, respectiv 15.05.2009, așa cum rezultă din ștampila registraturii acestei instituții aplicată pe originalul contestației.

Constatând că sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 și art.209 alin.(1) lit.b) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. S.C. “L” S.R.L.** solicită prin contestația formulată anularea raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 2009 și înregistrat sub nr.\*/2009, precum și desființarea deciziei de impunere nr.\*/2009 și a deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.\*/2009, potrivit art.47 din Codul de procedură fiscală, cu efectuarea unei noi inspecții fiscale și emiterea unei noi decizii de impunere, motivându-și solicitarea în baza următoarelor argumente:

**Cu privire la modul cum s-a efectuat inspecția fiscală, procedura privind comunicarea actelor, precum și dispozițiile legale încălcate:**

Societatea consideră că, în ceea ce privește procedura de control utilizată, au fost încălcate dispozițiile prevăzute la art.98 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborate cu dispozițiile art.7 alin.(1) din același act normativ, întrucât avizul de inspecție fiscală nr.\*/2008 a fost comunicat societății într-un plic fără ca acestui document să-i fie anexată Carta drepturilor și obligațiilor contribuabilului așa cum prevede conținutul său, precum și dispozițiile art.101 alin.(2) lit.a) din Codul de procedură fiscală, întrucât avizului de inspecție fiscală îi lipsește *temeiul juridic al inspecției fiscale*, fapt ce atrage nulitatea actului emis cu nerespectarea normelor imperative din Codul de procedură fiscală.

Totodată, societatea precizează că inspectorii fiscali, fără o justificare temeinică, respectiv că nu exista posibilitatea deplasării zilnice a acestora la "U", au efectuat inspecția fiscală la "B", nerespectând astfel locul de desfășurare a inspecției fiscale, așa cum rezultă din Avizul de inspecție fiscală, respectiv la sediul social al societății din localitatea "U", precum și faptul că aceiași inspectorii fiscali au procedat, în aceeași perioadă de timp, la efectuarea de inspecții fiscale generale pentru aceleași tipuri de impozite și taxe și în baza aceluiași delegații de serviciu atât la societatea contestatoare cât și la S.C. "S" S.R.L. și la S.C. "A" S.R.L.

Contestatoarea invocă de asemenea încălcarea dispozițiilor art.104 din Codul de procedură fiscală și Ordinul A.N.A.F. nr.708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare ale inspecției fiscale, respectiv că perioada de efectuare a inspecției fiscale reglementată de aceste prevederi este de 3 (trei) luni, or inspecția fiscală a început la \*\*\*.2008 iar finalizarea ei concretizată în raportul de inspecție fiscală a avut loc la data de \*\*\*2009, activitatea de control fiind suspendată în perioada \*\*\*2008-\*\*\*2009 fără ca dispoziția de suspendare să-i fie comunicată în mod legal iar data la care s-a reluat inspecția fiscală nu rezultă din niciun document.

Totodată, societatea invocă încălcarea de către organele de inspecție fiscală a dispozițiilor art.105 pct.3 din Codul de procedură fiscală, întrucât aceștia au verificat de două ori, pentru aceeași taxă, aceeași perioadă supusă verificării, iar temeiul de drept invocat în referatul nr.\*/2008 pentru anularea deciziei de impunere nr.\*/2008 nu este legal, respectiv art.104 pct.4 din Codul de procedură fiscală vizează suspendarea inspecției și nu anularea deciziei de impunere.

Societatea contestatoare invocă, de asemenea, încălcarea prevederilor art.56 alin.(3) din Codul de procedură fiscală și ale pct.54.1 și 54.2 din Normele metodologice de aplicare, respectiv pe toată perioada inspecției fiscale, organele de control au reținut, au ridicat și au multiplicat fără nicio justificare documente financiar-contabile fără acordul reprezentantului legal.

Totodată, societatea invocă încălcarea de către organele de inspecție fiscală a principiilor de conduită prevăzute de Codul de procedură fiscală în cap.II, respectiv:

- principiul dreptului de apreciere prevăzut la art.6, întrucât constatările din raportul de inspecție fiscală nu sunt întemeiate pe

constatări complete și verificări obiective ale evidențelor financiar-contabile ale societății;

- principiul rolului activ prevăzut la art.7, întrucât organele de inspecție fiscală nu au înștiințat societatea de drepturile și obligațiile ce îi revin în desfășurarea procedurii;

- principiul dreptului de a fi ascultat prevăzut la art.9, întrucât reprezentantului legal al societății nu i-a fost respectat dreptul de a-și putea exprima poziția cu privire la rezultatul controlului și nici pe parcursul desfășurării inspecției fiscale;

- principiul buneii credințe;

- principiul aplicării unitare a legislației, întrucât constatările organelor de inspecție fiscală și măsurile dispuse cu privire la stabilirea de impozite și taxe s-a făcut cu aplicarea greșită a legislației.

Contestatoarea invocă, pentru toate neregularitățile privind efectuarea inspecției fiscale, excepția nulității absolute a tuturor actelor emise și încheiate de organele de inspecție fiscală.

În ceea ce privește fondul contestației, societatea menționează, că așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală și din decizia de impunere nr.\*/2009, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa obligații de plată către bugetul de stat în sumă de \* lei, obligații suplimentare, din care \* lei impozit pe profit și \* lei T.V.A. și în sumă de \* lei cu titlu de accesorii, din care \* lei majorări T.V.A. și \* lei majorări impozit pe profit, precum și suma de \* lei alte impozite și taxe, așa cum rezultă din *Sinteza constatărilor inspecției fiscale*.

Societatea precizează că, în ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală cu privire la faptul că dl."S" deține părți sociale și la alte societăți, societatea fiind *afiliată în mod indirect* cu acestea, noțiunea de *afiliată* nu-și are nici locul și nici vreun temei de fapt sau de drept în prezentarea societății, iar dacă dl."S" are calitatea de asociat în mai multe societăți, el nu este în măsură, potrivit procentului pe care-l deține în acestea, să influențeze activitatea de conducere, reprezentare și desfășurare a activității respectivelor societăți, decât să-și primească drepturile conferite de lege și statut și nicio prevedere legală nu interzice colaborarea sau stabilirea de raporturi juridice de orice natură între două societăți care au același asociat sau aceiași asociați.

**În ceea ce privește stabilirea impozitului pe profit**, societatea consideră că, referitor la constatările organelor de inspecție fiscală, acestea sunt neîntemeiate și nelegale, dar și periculoase, întrucât din raportul de inspecție fiscală nu rezultă că prevederile legale invocate, respectiv art.14 din O.M.F. nr.1753/2004, ale art.21 (4) din Codul fiscal sau art. 21 (1), constituie un temei de drept solid și pertinent pentru neluarea în considerare a acestor cheltuieli, proba lipsei unor cheltuieli sau nejustificarea acestora făcându-se cu probe solide științifice pe care legiuitorul le-a instituit în art.49 din Codul de procedură fiscală, de exemplu expertiza, prevăzută de art.55 din Codul de procedură fiscală, care putea fi ordonată de organele de inspecție fiscală în condițiile legii.

Astfel, societatea consideră că suma reprezentând impozitul pe profit suplimentar stabilit de către organele de inspecție fiscală nu este justificată, nu este reală, determinând o situație fiscală eronată a societății.

**În ceea ce privește stabilirea T.V.A. suplimentar, a majorărilor și penalităților** aferente sumelor stabilite suplimentar, societatea consideră că sumele respective sunt stabilite cu încălcarea prevederilor legale atâta vreme cât societatea, prin derularea activităților comerciale, a fost de bună credință și a evidențiat în mod corect investițiile efectuate, organele de inspecție fiscală aplicând și în acest caz metodele pe care le-au folosit la stabilirea impozitului pe profit și mai mult au nesocotit inspecțiile fiscale parțiale efectuate la societate și au anulat deconturile privind T.V.A. în perioada \*\*\*2006-\*\*\*2008, ceea ce din punct de vedere legal nu există nicio justificare.

Totodată, societatea prin adresa înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.\*\*\*/2009 face precizări suplimentare față de motivele invocate în contestația înregistrată la D.G.F.P. "M" sub nr.\*\*\*/2009, invocând excepția de nelegalitate a modului în care au fost stabilite în sarcina societății sumele evidențiate în decizia de impunere nr.\*\*\*/2009, argumentând în ceea ce privește stabilirea impozitului pe profit suplimentar faptul că organele de control au aplicat cota de 16% la valoarea immobilizărilor în curs efectuate de societatea și înregistrate în evidența contabilă conform documentelor justificative în contul 231 "*Imobilizări corporale în curs*", or acest cont nu este nici cont de cheltuieli, nici cont de venituri, prin urmare nu a fost influențat profitul impozabil și nici impozitul pe profit datorat statului.

În ceea ce privește *cheltuielile cu combustibilul folosit*, pe care organele de inspecție fiscală le-au considerat ca fiind nereale, societatea precizează că aceste cheltuieli sunt legal deduse conform documentelor

justificative, iar taxa pe valoarea adăugată este dedusă justificat cu bonuri fiscale emise conform O.U.G. nr.28/1999 și în ele sunt evidențiate denumirea cumpărătorului, nr.de înmatriculare a autovehiculului și sunt ștampilate fiecare în parte, precizând de asemenea că a înregistrat cheltuieli cu combustibilul nu numai pentru mijloacele de transport ci și pentru centrala termică, motostivuitoare, generatoare, drujbe, uscătoare de cherestea.

Totodată, societatea precizează că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar precum și majorările de întârziere aferente, nu au temei legal deoarece societatea a respectat prevederile legale ale art.145 alin.(2) și art.146 din Legea nr.571/2003 și ale art.45 alin.(4) lit.a) și b) din H.G. nr.44/2004, precizând de asemenea că societatea nu are înregistrate pe cheltuieli lipsa în gestiune și că are încheiate contracte de asigurare pentru mijloacele fixe.

Societatea precizează că valoarea de facturare pentru care a calculat T.V.A. a avut ca pornire valoarea veche a mijloacelor fixe la care s-au adăugat valorile investițiilor realizate, or în condițiile în care organele de inspecție fiscală au considerat fictivă valoarea investițiilor realizate, acestea ar fi trebuit să reconsidere și prețul de vânzare și ca atare veniturile realizate din cedarea activului și T.V.A. calculat aferent vânzării, situație care necesita un raport de evaluare a investițiilor noi efectuate de societate.

De asemenea, societatea precizează că după depunerea contestației la D.G.F.P."M" împotriva deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009, la sediu societății i-a fost comunicată decizia de rambursare a T.V.A. emisă de Administrația Finanțelor Publice a orașului "U" și nota nr.\*\*\*/2009 privind compensarea obligațiilor fiscale, fapt ce dovedește în mod clar că sumele stabilite cu titlu de obligații fiscale privind T.V.A. suplimentar nu sunt legale.

**II. Prin raportul de inspecție fiscală încheiat la data de \*\*\*2009 și înregistrat sub nr.\*\*\*/2009, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009 și a deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.\*\*\*/2009 contestate, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice "M", Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:**

În perioada \*\*\*2008-\*\*\*2009, organele de inspecție fiscală au efectuat o inspecție fiscală generală care a vizat perioada 01.10.2006-31.10.2008 și care s-a desfășurat în locația pusă la dispoziție de către administratorul societății, respectiv în localitatea "B", str.\*\*\*

Inspekția fiscală generală s-a efectuat ca urmare a celor constatate cu ocazia inspecției fiscale parțiale privind rambursarea soldului sumei negative a TVA solicitată la rambursare de către societate prin decontul de TVA nr.\*/2008 aferent lunii septembrie 2008, în sumă de \* lei care a cuprins perioada fiscală de la \*2008-\*2008, respectiv în baza sesizărilor privind faptul că TVA-ul deductibil provine în mare parte din facturi emise de societăți la care este asociat administratorul societății "L" S.R.L., dl."S", fapt pentru care inspekția fiscală parțială privind rambursarea soldului sumei negative a TVA a fost suspendată până la finalizarea inspecției fiscale generale.

În perioada \*2008-\*2009, prin referatul nr.\*/2008, a fost suspendată inspekția fiscală generală, fiind emisă dispoziția de măsuri privind aducerea la zi a contabilității operațiunilor care au avut loc în baza contractului de asociere în participațiune încheiat la data de \*2008 între societățile „S” S.R.L., “L” S.R.L. și persoana fizică „S”. De asemenea, în perioada \*2009-\*2009 a fost suspendată inspekția fiscală în vederea efectuării unor controale încrucișate la persoanele juridice la care dl."S" are calitatea de asociat, necesare clarificării unor aspecte comune acestor societăți, cum ar fi realizarea de imobilizări în curs la același obiectiv și utilizarea acelorași mijloace de transport în desfășurarea activității, suspendare comunicată societății prin adresa nr.\*/2009.

#### **A. Impozitul pe profit**

1. Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a realizat la data de 31.12.2006, conform balanței de verificare și declarației 101, un profit impozabil în sumă totală de \* lei, pentru care a calculat, înregistrat, declarat și achitat un impozit pe profit în sumă de \* lei. Întrucât societatea a calculat și declarat un impozit pe profit mai puțin cu suma de \* lei, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru diferența de \* lei ( $* \times 16\% = *$ ).

2. Organele de inspecție fiscală au constatat, în baza actelor primare justificative (facturi fiscale) că, în perioada supusă verificării, activitatea societății constă, în principal, în achiziționarea de semifabricate stejar, achiziții care în proporție de 75% sunt realizate de la societățile afiliate la care este asociat dl."S", care apoi sunt livrate tot acestor societăți afiliate grupului, precum și faptul că societatea achiziționează tot de la societățile afiliate mese extensibile, picioare de mese, blaturi de mese, care sunt revândute acelorași societăți.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată, societatea a înregistrat pe immobilizări în curs suma totală de \*\*\* lei. În urma verificărilor efectuate organele au constatat că immobilizări în sumă de \*\*\* lei au constat în înregistrarea unor cantități foarte mari și diversificate de materiale de construcții pentru care nu s-au întocmit devize, situații de lucrări, note de comandă, contracte de prestări servicii sau alte documente justificative din care să reiasă că această investiție ar fi fost realizată, iar în luna octombrie 2006, societatea a înregistrat în mod eronat pe contul de immobilizări în curs contravaloarea unui avans la uscător de cherestea, conform facturii fiscale nr.\*/2006 în sumă de \*\*\* lei, iar în luna aprilie 2008 contravaloarea unei instalații de încălzire în sumă de \*\*\* lei, conform facturilor fiscale nr.\*/2008 și nr.\*/2008.

Din informațiile solicitate și primite de la administratorul societății a rezultat că investiția (immobilizările în curs), care sunt înregistrate în contabilitate, s-au realizat la punctul de lucru al societății "L" S.R.L. din localitatea "U", str.\*\*, iar conform evidențelor contabile societatea deține la acest punct de lucru și are înregistrat de la începutul perioadei verificate pe contul 212 „Clădiri” suma de \*\*\* lei, care conform listelor de inventariere întocmite la data de 31.12.2007 cuprindea: platforma dejecții, fundație fânar, puț apă, cuvă îmbăiere, hala producție 1, hală producție 2, cameră frigorifică.

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a încheiat contracte de închiriere cu S.C. „S” S.R.L., în anul 2002 pe o perioadă de 10 ani, cu S.C. "A" S.R.L., în anul 2005 pe o perioadă de 5 ani, cu S.C."T" S.R.L., în anul 2006 pe o perioadă de 5 ani și un contract de comodat în 2008 cu S.C. „H” S.R.L., societăți la care dl."S", are calitate de asociat, contracte al căror obiect îl constituie atribuirea dreptului de folosință a aceluiași imobil din localitatea "U", precum și faptul că societățile respective au înregistrat fiecare immobilizări în curs în baza acestor contracte, au procedat la efectuarea unei cercetări la fața locului în data de \*\*\*/2009, acțiune care a fost comunicată administratorului societății „L” S.R.L., dl."S" prin înștiințarea nr.\*/ 2009.

În urma cercetării la fața locului, organele de inspecție fiscală au constatat că nu s-au identificat elemente noi de construcție față de obiectivele închiriate societății „S” S.R.L. în anul 2002, care să poată justifica utilizarea cantităților de materiale de construcții achiziționate, iar la solicitarea organelor de inspecție fiscală de prezentare a documentațiilor, devizelor, situațiilor de lucrări în baza cărora s-au realizat immobilizările în curs, sau alte documente justificative, administratorul societății nu a dat curs acesteia.



În luna august 2008, societatea în baza unui contract de parcelare și vânzare-cumpărare încheiat la data de \*\*\*2008 cu societatea „S” S.R.L. vinde imobilul din localitatea “U”, imobil format din teren curți construcții, platformă dejecții, fundație fânar, post trafo, puț apă, cuvă îmbăiere. Organele de inspecție fiscală în urma verificărilor operațiunilor efectuate și a înregistrărilor contabile au constat o majorare de valoare a clădirilor care fac obiectul contractului de vânzare-cumpărare având drept scop diminuarea bazei impozabile la societatea “L” S.R.L.

Urmare a constatărilor și a faptului că nu au fost prezentate situații de lucrări prin care să se justifice investiția realizată, în perioada \*\*\*2009-\*\*\*2009 au fost efectuate controale încrucișate la societățile „A” S.R.L., „T” S.R.L. privind imobilizările în curs înregistrate, iar la societățile „S” S.R.L. și „H” S.R.L. s-au efectuat în aceeași perioadă inspecții fiscale generale, constatându-se de către echipele de inspecție fiscală, prin procese-verbale în care au fost centralizate imobilizările atât cantitativ cât și valoric pe tipuri de materiale de construcții, că investiția totală realizată la aceleași obiective de grupul de societăți afiliate se ridică la suma de \*\*\* lei.

În data de \*\*\*2009 s-a efectuat un control inopinat împreună cu comisarii Gărzii Financiare “M” la punctul de lucru al societății “L” S.R.L. din localitatea “U”, str.\*\*\*, având ca obiectiv inventarierea faptică a stocului de mărfuri, materie primă și delimitarea imobilizărilor în curs realizate de societatea verificată, delimitare care nu s-a putut realiza întrucât societatea nu a prezentat în urma solicitărilor documente justificative ale imobilizărilor în curs, întocmindu-se în acest sens procesul-verbal nr.\*\*\*/2009, la care s-a anexat nota de constatare seria \*\*\* nr.\*\*\*/2009 întocmită de Garda Financiară și în care s-a precizat că la inventarierea faptică S.C. “L” S.R.L. nu deține mărfuri, stocul acesteia fiind vândut.

Având în vedere toate aspectele constatate, organele de inspecție au concluzionat că imobilizările în cauză nu există în realitate (lipsesc la inventariere), fiind înregistrate în mod fictiv în evidențele contabile, fapt ce rezultă și din inventarierea generală a patrimoniului realizată de societate la 31.12.2008 sau din inventarierea realizată la 31.12.2007 (listele de inventariere întocmite la data de 31.12.2008 nu cuprind aceste imobilizări în curs care figurează în balanța de verificare), situație în care cheltuielile privind activele corporale constatăte lipsă în gestiune au fost considerate cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

3. Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat un consum mare de combustibil pe bază de

bonuri care provin de la societatea „N” S.R.L. din localitatea “U”, iar în urma controalelor încrucișate efectuate la „A” S.R.L. și „T” S.R.L. și a inspecțiilor fiscale generale efectuate la societățile „S” S.R.L. și „H” S.R.L. au constatat că pe bonurile de combustibil de la societățile menționate sunt înscrise aceleași mijloace de transport și aceleași utilaje (motostivuitoare, drujbă, centrală). Astfel, organele de inspecție fiscală au considerat aceste consumuri de combustibil în baza bonurilor fiscale (rămânând doar facturile de aprovizionare de combustibili) ca fiind nereale, iar cheltuielile cu combustibilul în sumă de \*\*\* lei (anexa nr.6) fiind cheltuieli care s-au efectuat pentru diminuarea bazei impozabile și deducerea nelegală a taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât societatea a încălcat prevederile art.21 (1) și (4) lit.c) din Legea nr.571/2003R, organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe profit suplimentar total** în sumă de \*\*\* lei și **majorări de întârziere aferente** în sumă totală de \*\*\* lei (anexa nr.5 și nr.6), din care: \*\*\* lei reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilit în funcție de imobilizările în curs constatate lipsă în gestiune, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei, \*\*\* lei reprezentând impozit pe profit suplimentar stabilit în funcție de combustibilul înregistrat pe conturi de cheltuieli în baza bonurilor fiscale, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei și \*\*\* lei reprezentând impozit pe profit suplimentar aferent anului 2006 rezultat în urma calculului eronat, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei.

## **B. Taxa pe valoarea adăugată**

Conform balanței de verificare întocmită la 31.12.2008, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea înregistrează TVA de recuperat în sumă de \*\*\* lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea în perioada supusă controlului, a beneficiat de rambursări de TVA în sumă totală de \*\*\* lei fiind supusă verificărilor prin inspecții fiscale parțiale privind rambursarea sumei negative a TVA cu control anticipat, precum și de rambursări de TVA cu control ulterior în sumă de \*\*\* lei.

Prin referatul nr.\*/2009 s-a solicitat aprobarea reverificării taxei pe valoarea adăugată pentru perioada octombrie 2006-iulie 2008, întrucât s-a considerat că la data efectuării inspecțiilor fiscale parțiale nu s-a cunoscut faptul că majoritatea operațiunilor societății au fost efectuate între persoane juridice afiliate societății “L” S.R.L. și că pentru locația din localitatea “U”, în aceleași perioade, au fost înregistrate

imobilizări în curs atât de S.C. "L" S.R.L. cât și de alte 4 (patru) societăți care s-au dovedit a fi afiliate cu societatea "L" S.R.L.

1. Deoarece, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în contabilitate, pe immobilizări în curs, cantități mari de materiale de construcții care nu au putut fi justificate, situație prezentată la cap. *Impozitul pe profit*, au considerat că taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor immobilizări în curs este dedusă în mod nelegal, stabilind astfel, o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de \*\*\* lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul de \*\*\* lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la immobilizările în curs, suma de \*\*\* lei reprezintă TVA dedusă de pe facturi care provin de la societățile afiliate și care au fost întocmite la modul general, fără a se putea determina ce reprezintă având în vedere explicațiile de pe acestea, societatea încălcând astfel prevederile art.146 alin.(1) lit.a) și ale art.155 alin.(5) din Codul fiscal.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că deși societatea a vândut imobilul din localitatea "U", optând pentru această vânzare pentru taxare, este în situația de rambursare de TVA întrucât în urma verificărilor s-a constatat că a achiziționat cantități foarte mari de oțel beton de la societățile „H” S.R.L. (societate afiliată) și „M” S.R.L. din localitatea „C” (societate care nu a mai depus la organul fiscal arondat începând cu luna iunie 2008 nicio declarație de impozite și taxe). Deoarece, cu ocazia cercetării la fața locului nu s-au regăsit aceste cantități de fier beton, la întrebarea adresată dl.”S” privind locul de utilizare a acestora, li s-a răspuns că fierul beton a fost expedit pe bază de avize de expediție (care nu au fost prezentate) spre prelucrare la societatea „E” S.R.L. din localitatea “B”.

În data de \*\*\*2009 organele de inspecție fiscală au efectuat un control operativ inopinat la societatea „E” S.R.L. pentru verificarea faptică a fierului beton dat spre prelucrare, constatându-se, urmare controlului efectuat, că această societate nu a primit spre prelucrare nicio cantitate de fier beton de la S.C. “L” S.R.L. sau de la altă societate din grupul de afiliere, întocmindu-se procesul-verbal nr. \*\*\*/2009.

2. În ceea ce privește aprovizionările mari de combustibil pe bază de bonuri fiscale, emise de societatea „N” S.R.L. din localitatea “U”, analizate și prezentate la cap. *Impozitul pe profit*, bonuri care au fost emise în aceeași zi, la aceleași ore, potrivit constatărilor echipei de

inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de \*\*\* lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată suplimentar în sumă totală de \*\*\* lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă totală de \*\*\* lei.

**C.** În ceea ce privește **celelalte obligații fiscale**, respectiv: impozit pe veniturile microîntreprinderilor, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea nu s-a încadrat la această categorie; impozitul pe veniturile din dividende distribuite persoanelor fizice, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată societatea nu a repartizat dividende, iar pentru celelalte contribuții: contribuția de asigurări sociale datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări sociale reținută de la asigurați, contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale datorată de angajator, contribuția de asigurări pentru șomaj datorată de angajator, contribuția individuală de asigurări pentru șomaj reținută de la asigurați, contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, contribuția pentru asigurări de sănătate datorată de angajator, contribuția pentru asigurări de sănătate reținută de la asigurați, contribuții pentru concedii și indemnizații de la persoane juridice sau fizice, impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor, organele de inspecție fiscală nu au constatat deficiențe referitoare la modul de determinare și evidențiere a contribuțiilor, fapt pentru care au emis decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.\*\*\*/2009.

Prin adresa nr.\*\*\*/2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice "M", Activitatea de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul "M" procesul verbal nr.\*\*\*/2009 încheiat la S.C. "L" S.R.L. în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.8 alin.(1) și art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.

**III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:**

**1.** Referitor la considerentul societății, potrivit căruia „[...] cu ocazia controlului organele de inspecție fiscală au încălcat mai multe dispoziții imperative ale Codului de procedură fiscală motiv pentru care apreciem că

*raportul de inspecție fiscală este lovit de nulitate absolută.*”, aducând ca argument în acest sens faptul că „*avizul de inspecție fiscală a fost emis cu nerespectarea dispozițiilor imperative ale art.101 alin.2 lit.a din Codul de procedură fiscală întrucât acestui act îi lipsește temeiul juridic al inspecției fiscale*” se reține că potrivit art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, nulitatea actului administrativ fiscal este atrasă de „*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia.[...]*”.

A analizând actele administrative fiscale existente la dosarul cauzei și invocate de contestatoare se reține că acestea conțin toate elementele menționate de către legiuitor în cuprinsul art.46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, nulitatea actelor administrative fiscale nu poate fi atrasă de faptul că în avizul de inspecție fiscală nu este înscris *temeiul juridic al inspecției fiscale*.

**2. Referitor la suma totală de plată de \*\*\* lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de \*\*\* lei, majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei aferente impozitului pe profit, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care constatările din procesul verbal nr.\*\*\*/2009, care au fost preluate în raportul de inspecție fiscală în urma analizei căruia a fost emisă decizia de impunere contestată, au fost înaintate Parchetului de pe lângă Tribunalul “M” în vederea stabilirii caracterului infracțional al faptelor prevăzute de art.8 și art.9 din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.**

**În fapt**, societatea, pentru anul fiscal 2006, a realizat un profit impozabil în sumă totală de \*\*\* lei, pentru care a calculat, înregistrat, declarat și achitat un impozit pe profit în sumă de \*\*\* lei, organele de inspecție fiscală constatând că aceasta a calculat, înregistrat și declarat un impozit pe profit mai puțin cu suma de \*\*\* lei, fapt pentru care au stabilit un impozit pe profit suplimentar pentru această diferență.

Totodată, în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat ca imobilizări în curs suma totală de \*\*\* lei, iar organele de inspecție fiscală, în urma verificărilor efectuate au constatat că din această sumă, suma de \*\*\* lei reprezintă în fapt mijloace fixe înregistrate în mod eronat de societate la imobilizări în curs, respectiv uscător de chereștea, achiziționat în luna octombrie 2006 și instalație de încălzire, achiziționată în luna aprilie 2008, iar suma de \*\*\* lei constă din înregistrarea pe contul de imobilizări în curs a unor cantități foarte mari și diversificate de materiale de construcții, fără ca societatea să aibă întocmite devize, situații de lucrări, note de comandă, contracte de prestări servicii, procese verbale de recepție sau alte documente justificative din care să reiasă că această investiție ar fi fost realizată și care nu au fost evidențiate în inventarierea anuală efectuată de societate ca investiții realizate.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că majoritatea operațiunilor efectuate de societate au fost operațiuni efectuate între persoane juridice afiliate acesteia, constatându-se, urmare a controalelor încrucișate efectuate la aceste societăți afiliate, că pe lângă imobilizările în curs înregistrate de contestatoare pentru punctul său de lucru din localitatea "U", str.\*\*\*, tot în aceeași perioadă au mai fost înregistrate imobilizări în curs pentru aceeași locație și de cele 4 (patru) societăți afiliate cu societatea "L" S.R.L., fără ca materiale de construcții înregistrate pe imobilizări în curs să se regăsească în construcțiile de la locația din localitatea "U", unde s-a dispus efectuarea unei cercetări la fața locului.

Mai mult, organele de inspecție fiscală au efectuat un control inopinat împreună cu comisarii Gărzii Financiare "M" la această locație, având ca obiectiv inventarierea faptică a stocului de mărfuri, materie primă și delimitarea imobilizărilor în curs realizate de societatea verificată, delimitare care nu s-a putut realiza întrucât societatea nu a prezentat în urma solicitărilor documente justificative ale imobilizărilor în curs, constatându-se la inventarierea faptică că S.C. "L" S.R.L. nu deține mărfuri, stocul acesteia fiind vândut, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au concluzionat că imobilizările în cauză nu există în realitate (lipsesc la inventariere), fiind înregistrate în mod fictiv în evidențele contabile, considerându-le cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

De asemenea, în perioada supusă verificării, societatea a înregistrat cheltuielile cu combustibilul în sumă de \*\*\* lei pe bază de bonuri care provin de la societatea „N” S.R.L. din localitatea "U", organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat un consum exagerat de combustibil, iar, în urma controalelor încrucișate și a inspecțiilor fiscale

generale efectuate la societățile afiliate contestatoarei, au constatat că pe bonurile de combustibil de la aceste societăți afiliate sunt înscrise aceleași mijloace de transport și aceleași utilaje (motostivuitoare, drujbă, centrală), fapt pentru care au considerat aceste consumuri de combustibil în baza bonurilor fiscale ca fiind nereale, reprezentând cheltuieli care s-au efectuat pentru diminuarea bazei impozabile și deducerea nelegală a taxei pe valoarea adăugată.

Întrucât societatea a încălcat prevederile art.21 (1) și (4) lit.c) din Legea nr.571/2003R, organele de inspecție fiscală au stabilit un **impozit pe profit suplimentar total** în sumă de \*\*\* lei și **majorări de întârziere aferente** în sumă totală de \*\*\* lei.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit o taxă pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de \*\*\* lei, pentru care au calculat majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei, întrucât au constatat că taxa pe valoarea adăugată aferentă cantităților de materiale de construcții înregistrate de societate ca immobilizări în curs și taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor înregistrate cu combustibilul achiziționat pe bază de bonuri fiscale, este dedusă în mod nelegal.

Urmare a suspiciunilor create în timpul inspecției fiscale generale și a constatării efectuării unor operațiuni cu încălcarea normelor legale, care ar putea întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni, având consecință în fraudarea bugetului general consolidat de stat, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice "M", Activitatea de inspecție fiscală, în conformitate cu art. 108 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, au procedat la încheierea procesului verbal nr.\*/2009 în vederea înaintării sesizării organelor de urmărire și cercetare penală pentru a se stabili dacă faptele constatate întrunesc elementele constitutive ale unei infracțiuni reglementată de Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, ale cărui constatări se regăsesc și în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza întocmirii deciziei de impunere contestate.

Astfel, în baza procesului verbal menționat mai sus a fost, transmisă Parchetului de pe lângă Tribunalul "M" adresa nr.\*/2009, care îmbracă caracterul unei sesizări penale formulată împotriva S.C. "L" S.R.L., pentru stabilirea caracterului infracțional al faptelor prevăzute la art.8 alin.(1) și la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale.

**În drept**, art.214 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă*

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare constatate prin Procesul verbal încheiat la data de \*\*\*2009 și înregistrat sub nr.\*\*\* ale cărui constatări au fost preluate în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de \*\*\*2009 și înregistrat sub nr.\*\*\*/2009 de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice “M”, Activitatea de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.\*\*\*/2009 contestată și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această interdependență constă în faptul că, în cauză, se ridică problema realității și legalității operațiunilor desfășurate de societate, în condițiile în care s-a constatat că aceasta a înregistrat în evidența contabilă pe contul de imobilizări în curs cantități foarte mari și diversificate de materiale de construcții, pentru care a dedus taxă pe valoarea adăugată, fără să aibă întocmite devize, situații de lucrări, note de comandă, contracte de prestări servicii, procese verbale de recepție sau alte documente justificative din care să reiasă că ar fi fost executate, care nu au fost evidențiate în inventariile anuale efectuate de societate ca investiții realizate, precum și faptul că majoritatea operațiunilor efectuate de societate au fost operațiuni efectuate între persoane juridice afiliate acesteia, constatându-se totodată că, pe lângă imobilizările în curs înregistrate de societatea “L” S.R.L., pentru locația din “U”, tot în aceeași perioadă au mai fost înregistrate imobilizări în curs pentru aceeași locație și de alte 4 (patru) societăți care s-au dovedit a fi afiliate cu societatea “L” S.R.L., fără ca materiale de construcții înregistrate pe imobilizări în curs să se regăsească în construcțiile de la locația din localitatea “U”, unde s-a efectuat o cercetare la fața locului. Totodată, s-a constatat că S.C. “L” S.R.L. a înregistrat consumuri mari de combustibil, care nu au justificare față de activitatea desfășurată de aceasta.



Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale. În cauză, prioritatea de soluționare o au organele penale, 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, în speță, ridicându-se problema stabilirii realității și legalității operațiunilor economice desfășurate de contestatoarele care au condus la stabilirea obligațiilor fiscale contestate de aceasta, așa cum s-a arătat în situația de fapt prezentată.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care **se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de \*\*\* lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de \*\*\* lei, majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei aferente taxei pe valoarea adăugată, impozit pe profit în sumă de \*\*\* lei și majorări de întârziere în sumă de \*\*\* lei aferente impozitului pe profit, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 214 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

**3. Referitor la contestația formulată de societate împotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.\*/2009, cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor se poate investi în soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care contestatoarea nu aduce nici un argument în susținerea acesteia.**

**În fapt**, prin contestația formulată de S.C. “L” S.R.L. înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.\*/2009 se contestă decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.\*/2009, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice “M”, Activitatea de inspecție fiscală, fără a prezenta argumentele de fond și temeiul de drept pe care se întemeiază contestația.

**În drept**, art. 206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare precizează:

*“(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

*[...]*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;”*

coroborat cu pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

*“Contestația poate fi respinsă ca:*

*b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”*

organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă.

Totodată la art.109 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

*“La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”*

Având în vedere prevederile legale citate precum și faptul că societatea nu aduce în susținerea cauzei motive de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr.\*\*\*/2009, prin care organele de inspecție fiscală nu au stabilit diferențe suplimentare față de declarațiile contribuabilului, se va **respinge contestația ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.**

Referitor la precizarea contestatoarei cu privire la faptul că în sarcina sa a fost stabilită ca obligație de plată *“suma de \*\*\* lei alte impozite și taxe așa cum rezultă din Sinteza constatărilor inspecție fiscale”*, se reține faptul că această sumă nu reprezintă obligație fiscală suplimentară de plată stabilită de organele de inspecție fiscală, nemodificând debitul stabilit prin decizia de impunere nr.\*\*\*/2009, ci totalul sumelor restante datorate de

societate la data întocmirii raportului de inspecție fiscală, respectiv \*\*\*/2009, conform fișei sintetice, așa cu se reține din raportul de inspecție fiscală nr.\*/2009, cap.VI, pct.6.3.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.109 alin.(2), art.206 alin (1) lit.c) și d), art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu pct.12.1 lit.b) din Ordinul nr.519/2005 privind aprobarea instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat se

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

**1) Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. "L" S.R.L. împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.\*/2009 pentru suma totală de plată de \*\* lei, reprezentând:**

- taxă pe valoare adăugată în sumă de \*\* lei ;
- majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de \*\* lei ;
- impozit pe profit în sumă de \*\* lei ;
- majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată în sumă de \*\* lei,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

**2) Respingerea ca nemotivată a contestației formulate de S.C. "L" S.R.L. împotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr.\*/2009.**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel sau Curtea de Apel București în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.