



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor**



Agenția Națională de Administrare Fiscală

Str. Apolodor nr.17
Sector 5 , București,
CP 050741
Tel : + 021 319 97 54
Fax : + 021 336 85 48
e-mail:Contestatii.ANAF@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 313 din .X./2014
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. S.R.L.- în insolvență
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția generală de soluționare a contestațiilor
sub nr.921093/28.07.2014**

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția Generală .X. prin adresa nr..X./2014, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr.x/28.07.2014 asupra contestației formulată de S.C. C.X. S.R.L. - în insolvență având C.U.I. .X. cu sediul ales în .X., Bd. .X. nr. .X. etaj .X., sector .X., prin administrator special .X., conform Deciziei din .X./2012, anexată în copie la dosarul cauzei.

S.C. .X. S.R.L. - în insolvență contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 emisă de Direcția Generală .X. în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2014 pentru suma de .X. lei reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

De asemenea, contestatarea contestă parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 respectiv diminuarea pierderii fiscale la data de .X./2011 cu suma de .X. lei reprezentând venituri suplimentare estimate pentru facturile lipsă.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 au fost comunicate administratorului contestatarei în data de .X./2014, prin remitere sub semnătură, așa cum reiese din adresa nr..X./2014 de înaintare a actelor administrative fiscale contestate, aflată în copie la dosarul cauzei și de data înregistrării contestației la Serviciului Registratură al Direcției Generale .X., respectiv la data de .X./2014, potrivit ștampilei acestei instituții aplicată pe contestația, aflată în original la dosarul cauzei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.c) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este legal investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.- în insolvență.

1. Prin contestația formulată, S.C. .X. S.R.L. susține că lipsa celor .X. de facturi achiziționate în anii 2009 și 2011 a fost constatată cu ocazia întocmirii situației privind modul de utilizare a documentelor cu regim special, din care a reieșit lipsa unui carnet întreg de facturi necompletat, a unui carnet din care au fost completate x facturi și în rest, câte o factură din carnete diferite.

Societatea contestă tratamentul fiscal aplicat de echipa de inspecție fiscală privind estimarea veniturilor și a cheltuielilor aferente facturilor lipsă, în sensul că acesta este cel aplicabil înainte de 01.01.2007, data intrării în vigoare a prevederilor O.M.F. nr.2226/2006, când contribuabilii erau obligați să utilizeze doar facturi achiziționate de la Imprimeria Națională.

Astfel, începând cu 01.01.2007, controlul exercitat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.N.A.F. asupra facturilor emise se realiza prin declarațiile informative/recapitulative .X. și .X., iar prin Raportul de inspecție fiscală nu s-a consemnat existența unor neconcordanțe între livrările declarate de contestatară și achizițiile declarate de clienții săi.

Referitor la reconstituirea documentelor, societatea consideră că nu este aplicabilă situației de fapt, deoarece facturile necompletate nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, iar în condițiile în care facturile necompletate

și constatate lipsă au fost declarate pierdute și nule într-un ziar de mare tiraj, nu este justificată estimarea bazei de impunere.

Având în vedere numărul relativ redus al operațiunilor, de .X. de poziții pe lună, acestea puteau fi verificate, astfel încât societatea consideră nu s-a ținut seama de toate elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, astfel încât modul de estimare a veniturilor care constituie baza de impozitare pentru TVA este tendențios.

Societatea sesizează aplicarea eronată a cotei de TVA pe perioada .X./2009 - .X./2010, respectiv de 24% în loc de 19%.

Societatea contestă suma de .X. lei reprezentând TVA neadmisă la deducere aferentă facturilor de avans primite de la furnizori, motivând că :

- facturile de avans pe baza cărora a fost dedusă TVA aveau la bază contracte încheiate pentru achiziția de servicii strict necesare și justificate pentru realizarea de construcții,

- TVA neadmisă la deducere cuprinsă în situațiile de calcul este eronată și exemplifică cu factura nr..X./2009 emisă de Centrul .X. S.R.L. în valoare .X. lei înscrisă în Jurnalul de cumpărări, iar în situația de calcul întocmită de organele de inspecție fiscală, suma neadmisă la deducere este de .X. lei,

- factura nr..X./2009 emisă de S.C. .X. S.R.L. în valoare de .X. lei înscrisă în Jurnalul de cumpărări, iar în situația de calcul întocmită de organele de inspecție fiscală, suma neadmisă la deducere este de .X. lei.

Referitor la impozitul pe profit în sumă de .X. lei aferent facturilor constatate lipsă, societatea invocă în susținere aceleași argumente prezentate la capitolul de TVA, considerând că organele de inspecție fiscală nu au respectat la realizarea estimării prevederile art.1(3) din O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Referitor la baza impozabilă a dividendelor distribuite persoanelor fizice, societatea susține că organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada .X./2007 - .X.2012 administratorul societății a ridicat din casierie și din bancă, suma de .X. lei cu titlu de „*avans teren*”.

Societatea susține că, urmare înregistrării în anul 2010 a unor contracte de dare în plată, soldul contului de obligații ale administratorului față de societate era de zero lei la data .X.2010.

Referitor la suma de .X. lei reprezentând diferența dintre încasările administratorului și valoarea la care au fost achiziționate terenurile, contestatara susține că organele de inspecție fiscală au încadrat eronat respectiva sumă ca fiind dividende, calculând în sarcina sa impozit pe dividende în sumă de .X. lei și accesorii aferente, deși prin Decizia administratorului nr..X./2013 s-a dispus corectarea erorilor materiale din contractele nr..X. și nr..X. din .X./2010.

Societatea consideră că nu intră în atribuțiile organelor de inspecție fiscală, încadrarea unei fapte ca și infracțiune, Codul de procedură fiscală stabilind ca atribuție, doar sesizarea organelor de cercetare penală.

Societatea arată că sumele plătite de societate pentru terenurile care au intrat în patrimoniu sunt consemnate prin acte notariale din care reiese valoarea de .X. lei și nu de .X. lei, sumă consemnată prin Raportul de inspecție fiscală, dar neluată în calcul la stabilirea bazei de impozitare.

Totodată, organele de inspecție fiscală au luat în considerare alte sume ce reprezintă solduri ale contului .X. „*Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor*”, care nu au nicio legătură cu valoarea bunurilor vândute societății, astfel încât societatea apreciază că, valoarea de piață a fost tendențios stabilită de organele de inspecție fiscală ca fiind valoarea cu care vânzătorul a achiziționat terenurile, ignorând faptul că pentru toate terenurile existau rapoarte de evaluare întocmite de evaluatori autorizați.

Mai mult, pentru tranzacția din data de .X./2010 efectuată în baza contractului nr..X., valoarea de piață putea fi stabilită doar în baza unui dosar al prețurilor de transfer.

Totodată, din contractele de dare în plată și de vânzare-cumpărare autentificate notarial (prin care se precizează impozitul pe venit reținut la tranzacție) reiese că asociatul societății nu este singurul primitor al sumelor de la contestatară, în aceeași măsură și același quantum primitor al sumelor fiind și soția în calitate de proprietar, dar nu este participantă la persoana juridică S.C. .X. S.R.L.

Contestatară contestă parțial și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 respectiv diminuarea pierderii fiscale la data de .X./2011 cu suma de .X. lei reprezentând venituri suplimentare estimate pentru facturile lipsă.

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale .X. la S.C. .X. S.R.L. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate prin care au fost verificate :

- impozit pe profit aferent perioadei .X./2009 - .X./2011,
- taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei .X./2009 - .X./2012,
- impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice aferent perioadei .X./2009 - .X./2012.

Impozit pe profit

S-a constatat că în perioada verificată, contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă venituri din vânzare de materiale de construcții, din lucrări

executate și servicii prestate, din vânzare de combustibili, din chirii, din vânzare de apartamente construite în asambluri rezidențiale.

Conform declarațiilor privind impozitul pe profit depuse la organul fiscal competent, societatea a înregistrat la :

- .X./2009 impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- .X./2010 impozit pe profit în sumă de .X. lei,
- .X./2011 pierdere în sumă de .X. lei.

Cheltuielile înregistrate de societate au constat în cheltuieli cu achiziția de materiale de construcții, combustibil, cheltuieli cu utilitățile (energie electrică, apă, gaze, salubritate, telefonie și internet), cu chiria utilajelor de construcții și a spațiului unde societatea își desfășoară activitatea, cheltuieli aferente contractelor de leasing (rata, asigurarea, dobânda, comisioane, diferențe de curs valutar), cu mijloace fixe și obiecte de inventar, servicii diverse (igienizare, reparații auto, taxe și onorarii notariale, servicii de pază, transport, curierat, asistență tehnică, asistență juridică, audit, evaluări, participări la târguri, taxe poștale), cheltuieli cu remunerațiile personalului, cheltuieli cu impozite, taxe și vărsăminte, etc.

Organele de inspecție fiscală au verificat modul de utilizare al documentelor financiar-contabile, prin confruntarea datelor înregistrate în evidențele contabile ale societății (registre jurnal, jurnalele de vânzări) cu cele referitoare la plajele de numere stabilite prin decizii interne de către administratorul S.C. .X. S.R.L., cât și a facturilor fiscale anulate și au constatat faptul că un număr de .X. de facturi fiscale nu se regăsesc fizic la societate (utilizate sau neutilizate), iar aceasta nu a putut face dovada neutilizării lor prin prezentarea celor trei exemplare necompletate și nici a anulării acestora prin prezentarea facturilor în cauză, cu mențiunea "Anulat".

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, prin adresa nr. .X./2013, administratorul special al societății a justificat lipsa celor .X. de facturi prin pierderea lor efectivă, în sensul că :

"Facturile cu numărul .X. – .X. - carnetul a fost predat dl. .X. de la punctul de lucru .X., anexăm prezentei declarația pe proprie răspundere cu privire la pierderea acestui carnet;

Facturile cu numărul .X. – .X. - carnetul a fost predat dnei. .X. de la serviciul Imobiliare, anexăm prezentei declarația pe proprie răspundere cu privire la pierderea acestui carnet;

Facturile cu numărul .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. au fost predate reprezentanților de la serviciu .X. în vederea întocmirii facturii pe teren, în situația în care devizul de lucrări nu era acceptat de beneficiar, factura nu se completa și trebuia să fie restituită departamentului Contabilitate, acest lucru nu s-a întâmplat, iar în momentul de față nu mai avem pe nimeni din personalul

vechi de la Tehnic căruia să-i cerem o declarație cu privire la pierderea acestora”.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au procedat la indentificarea facturilor fiscale lipsă, după cum urmează :

- .X. factură seria .X. nr..X. (achiziționată cu factura fiscală nr. .X.2011, într-un lot de .X. de facturi);
- .X. facturi seria .X. nr. .X. (achiziționate cu factura fiscală nr. .X./2011, într-un lot de .X. de facturi);
- .X. factură seria .X. nr..X. (achiziționată cu factura fiscală nr. .X./2009, într-un lot de .X. de facturi);
- .X. factură seria .X. nr..X. (achiziționată cu factura fiscală nr. .X.2009, într-un lot de .X. de facturi);
- .X. factură seria .X. nr..X. (achiziționată cu factura fiscală nr. .X./2009, într-un lot de .X. de facturi);
- .X. factură seria .X. nr..X. (achiziționată cu factura fiscală nr. .X./2009, într-un lot de .X. de facturi);
- .X. factură seria .X. nr..X. (achiziționată cu factura fiscală nr. .X./2009, într-un lot de .X. de facturi);
- .X. factură seria .X. nr..X. (achiziționată cu factura fiscală nr. .X./2009, într-un lot de .X. de facturi);
- .X. facturi seria .X. nr..X. (achiziționate cu factura fiscală nr. .X./2009, într-un lot de .X. de facturi).

Având în vedere, gestionarea defectuoasă a facturilor fiscale, neprezentarea fizică a celor .X. de facturi pretipărite care nu fost evidențiate în jurnalele de vânzări, faptul că societatea nu a prezentat nici alte documente din care să reiasă utilizarea/neutilizarea acestora, respectiv reconstituirea facturilor, organele de inspecție fiscală au estimat veniturile aferente acestora la suma de .X. lei cu TVA aferentă în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.67 alin.1 - alin.5 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 și cu cele ale O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere utilizând metoda produsului/serviciului și volumului, conform Notei de fundamentare pentru selectarea metodei de estimare a bazei de impunere nr..X./2013.

Astfel, organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au stabilit o pierdere în sumă de .X. lei, cu .X. lei mai mică decât pierderea fiscală calculată și declarată de contribuabil.

În concluzie, a fost diminuată pierderea fiscală pe anul 2011 cu suma de .X. lei și a fost reîntregit profitul impozabil cu suma de .X. lei, stabilind suplimentar un impozit pe profit de plată în sumă de .X. lei, din care societatea

contestă suma de .X. lei aferentă facturilor fiscale constatate lipsă și nereconstituite.

De asemenea, au fost stabilite în sarcina contestatarei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități aferente în sumă de .X. lei, în baza art.119 alin.1, art.120 alin.1 și alin.7 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare din care societatea contestă suma de .X. lei și respectiv penalități de întârziere în sumă de .X. lei.

Prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 a fost dispusă societății diminuarea pierderii fiscale la data .X./2011 cu suma de .X. lei prin rectificarea Declarațiilor privind impozitul pe profit cod .X. aferente anilor 2012 și 2013, în sensul obligației de înregistrare a unor cheltuieli nedeductibile cu achiziții de la contribuabili inactivi/radiați în sumă de .X. lei și cheltuieli de protocol în sumă de .X. lei, precum și venituri estimate în sumă de .X. lei aferente facturilor lipsă.

Contribuabilul contestă parțial Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 numai pentru veniturile estimate în sumă de .X. lei.

Taxa pe valoarea adăugată

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru cele .X. de facturi din perioada 2009 - 2011, constatate lipsă și nereconstituite, societatea avea obligația colectării TVA în sumă de .X. lei, conform prevederilor art.137 alin.1, art.155 alin.1 și alin.5, art.156 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.79 alin.1 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la TVA deductibilă, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .X. lei compusă din suma de .X. lei aferentă unor achiziții de la societăți declarate inactive sau radiate și TVA aferentă facturilor de avans primite de la furnizori (Centrul .X. S.R.L., Grup .X. S.A, S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.) înregistrate în evidența contabilă, neachitate de societatea contestatară și care ulterior au fost stornate.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în facturile emise de furnizorii menționați, pentru perioada cuprinsă între momentul înregistrării facturilor în evidența contabilă și momentul stornării acestora, cu excepția facturii nr..X./2009 care a fost stornată parțial, din care nu a fost admisă la deducere TVA în sumă de .X. lei.

În concluzie, a fost stabilită TVA de plată în sumă de .X. lei, din care societatea contestă suma de .X. lei, compusă din TVA colectată în sumă de .X.

lei aferentă facturilor constatate lipsă și nereconstituite și TVA neadmisă la deducere în sumă de .X. lei.

De asemenea, au fost stabilite în sarcina societății dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități aferente în sumă de .X. lei, în baza art.119 alin.1 art.120 alin.1, alin.7 și art.120 ^1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, din care societatea contestă dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități de întârziere aferente în sumă de .X. lei.

Impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice

Organele de inspecție fiscală au constatat că asociatul unic .X. a încasat suma de .X. lei, conform fișei de cont .X. „*Furnizori debitori*” cu titlu de „*avans teren*”, în baza unor dispoziții de plată din casierie emise în perioadele .X./2007 - .X./2008 și .X./2010 - .X./2010, care sunt semnate atât la secțiunea „*conducătorul unității*”, cât și la secțiunea „*beneficiarul sumei*” de asociatul unic .X. fiind înregistrate în registrul de casă - contul .X. „*Casa în lei*” și în registrul jurnal.

În vederea stingerii obligației de plată față de societatea administrată, asociatul unic a procedat în anul 2010 la darea în plată a unor terenuri cu destinația de balastieră, intrate în proprietatea domnului .X. în cursul anilor 2008 și 2009, prin cumpărare de la persoane fizice, sumele necesare achiziționării provenind din fondurile bănești deținute de acesta ca urmare a încasărilor anterioare de numerar, cu dispoziții de plată din casieria societății, cu titlul de „*avans teren*”.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, administratorul a prezentat .X. contracte de dare în plată în valoare de .X. lei, după cum urmează :

- contractul de dare în plată nr..X./2010, cu valoarea terenurilor de .X. lei;
- contractul de dare în plată nr..X./2010, cu valoarea terenurilor de .X. lei;
- contractul de dare în plată nr..X./2010, cu valoarea terenurilor de .X. lei;
- contractul de dare în plată nr..X./2010, cu valoarea terenurilor de .X. lei.

Prin bilanțul contabil întocmit la data .X./2010, prin formularul .X. la rândul .X., reprezentând creșteri brute de imobilizări corporale - terenuri, în cursul anului 2010 a fost înscrisă valoarea de .X. lei, iar potrivit fișei contului .X. „*Terenuri*”, componența sumei de .X. lei, este după cum urmează :

- contract nr..X./2010 - .X. lei,
- contract nr..X./2010 - .X. lei,
- contract nr..X./2010 - .X. lei,
- contract fără număr din .X./2010 - .X. lei,
- contract nr..X./2010 - .X. lei.

Deoarece contractele prezentate la începutul inspecției fiscale erau în fotocopie, nesemnate și neștampilate, în baza prevederilor art.56 alin.1 și art.106 alin.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contractele au fost înmânate administratorului .X., în vederea prezentării lor în copie ștampilată și semnată, cu mențiunea “conform cu originalul” .

Urmare somațiilor nr..X./2013, nr..X./2013, administratorul societății a prezentat parțial documentele solicitate, respectiv copia contractului nr..X2010 cu valoarea de .X. lei și copia contractului nr..X./2010 cu valoarea de .X. lei, cu valori mult diminuate față de valorile înscrise în contractele prezentate inițial, cât și față de valorile cu care acestea au fost înregistrate în evidența contabilă.

La data .X./2013 administratorul societății a pus la dispoziție numai o parte a contractelor solicitate și a menționat că nu deține rapoarte de evaluare nici pentru terenurile care au făcut obiectul dării în plată, nici pentru terenurile achiziționate anterior de la persoane fizice.

Terenurile preluate prin dare în plată nu au fost exploatate de S.C. .X. S.R.L. ca balastiere, nefiind solicitate avize în acest scop de la autoritățile competente (licențe de exploatare, autorizații).

Prin adresa nr..X./2013, societatea a comunicat că documentele prezentate inițial reprezintă erori materiale și a prezentat Decizia nr..X./2013, conform căreia administratorul a decis înregistrarea în contabilitate a contractului nr..X./2010 cu valoarea de .X. lei și a contractului nr..X./2010 cu valoarea de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că Decizia nr..X./2013 are la bază alte documente contabile decât cele existente la data primirii avizului de inspecție și în timpul inspecției fiscale, motiv pentru care nu a fost luată în considerare.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală, administratorul judiciar .X. SPRL a comunicat cu adresa nr..X./2013, că, prin situația terenurilor la .X./2012, contractele de dare în plată au fost evidențiate cu valoarea de .X. lei aferentă contractului nr. .X./2010 și cu valoarea de .X. lei aferentă contractului nr. .X./2010.

De asemenea, potrivit răspunsului evaluatorului S.C. .X.S.R.L., din data de .X./2013, cele două contracte de dare în plată au fost evidențiate și în situația prezentată în vederea realizării Studiului de oportunitate cu valoarea de .X. lei aferentă contractului nr..X./2010 și respectiv valoarea de .X. lei aferentă contractului nr..X./2010.

Organele de inspecție fiscală au concluzionat că aceste contracte de dare în plată au circulat și la terți, respectiv la S.C. .X. S.R.L., cu valorile menționate în contractele prezentate inițial la inspecția fiscală.

Prin adresa nr..X./2014, Biroul Notarului Public - .X. a comunicat că a legalizat contractele nr..X./2010 cu valoarea de .X. lei și contractul nr..X./2010 cu valoarea de .X. lei.

În concluzie, în urma analizei comparative a contractelor de dare în plată și a contractelor anterioare de achiziție a terenurilor de la persoanele fizice, organele de inspecție fiscală au constatat că :

- suma ridicată din casierie de administratorul S.C. .X. S.R.L., în perioada 2007 - 2009 cu titlul de "*avans terenuri*" a fost de .X. lei,
- valoarea de achiziție a terenurilor de la persoane fizice, care ulterior au făcut obiectul dării în plată către societate a fost de .X. lei, valoare la care trebuia făcută raportarea și nu la valorile înscrise în contractele de dare în plată, mult superioare achiziție,
- valoarea terenului vândut de domnul .X. către S.C. .X. S.R.L., în anul 2010 a fost de .X. lei,
- diferența dintre suma ridicată cu titlul de avans și valoarea însumată a terenurilor trecute din patrimoniul domnului .X. în cel al societății deținute și administrate de acesta este de .X. lei, sumă nerestituită, în fapt, până la data încheierii inspecției fiscale.

Având în vedere că suma încasată de .X. lei nu a fost restituită până la data încheierii raportului de inspecție fiscală, faptul că administratorul special nu a putut face dovada că a ridicat suma în interesul societății în scopul desfășurării activității economice și nu în interes personal, organele de inspecție fiscală au procedat la reîncadrarea operațiunilor în cauză, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, în baza prevederilor art.7 pct.12 teza 2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina societății, impozit pe venitul din dividende distribuite persoanelor fizice în suma de .X. lei aferent sumelor încasate de asociatul unic .X., conform prevederilor art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de .X. lei și penalități aferente în sumă de .X. lei, în baza art.119 alin.1, art.120 alin.1, alin.7 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că achizițiile de terenuri s-au făcut din sumele încasate în numerar de la casieria societății, cu scopul declarat al aducerii lor ulterioare în patrimoniul S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală au considerat că darea în plată a terenurilor trebuia realizată la valoarea de achiziție a acestora

și nu la o valoare superioară, nefundamentată prin rapoarte de evaluare, faptă ce a avut ca rezultat diminuarea bazei impozabile și au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X., Sesizarea penală nr..X./2014 pentru a stabili dacă respectivele fapte întrunesc elementele constitutive ale unei infracțiuni, potrivit prevederilor Legii nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

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

A. 1. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată colectată

și măsura din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 privind diminuarea pierderii fiscale la data de .X./2011 cu suma de .X. lei reprezentând venituri suplimentare estimate pentru facturile lipsă,

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă societatea avea obligația înregistrării veniturilor aferente unor facturi fiscale, constatate lipsă prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, precum și a TVA colectată aferentă, în condițiile în care societatea contestatoare nu a prezentat în justificare, facturile în original, necompletate sau anulate și nici nu și-a îndeplinit obligațiile ce îi incumbă în cazul constatării lipsei documentelor financiar – contabile.

În fapt, urmare verificării modului de utilizare a documentelor financiar-contabile emise în perioada .X./2009 - .X./2012, s-a constatat faptul că un număr de .X. de facturi fiscale nu se regăsesc fizic la sediul societății (utilizate sau neutilizate) iar societatea nu a putut face dovada neutilizării lor prin neprezentarea celor trei exemplare necompletate și nici a anulării acestora prin prezentarea facturilor în cauză, cu mențiunea *“Anulat”*.

Organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor, aferente facturilor lipsă, conform prevederilor art.67 alin.1 - alin.5 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 dispunând societății înregistrarea acestora, conform măsurii nr.1.1 din Dispoziția privind măsurile stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014. A fost stabilit în sarcina societății impozit pe profit suplimentar în sumă de .X. lei,

în baza art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a fost diminuată pierderea fiscală cu suma de .X. lei.

De asemenea, a fost stabilită în sarcina societății TVA colectată estimată în sumă de .X. lei aferentă facturilor lipsă, în baza prevederilor art.137 alin.1, art.155 alin.1 și alin.5, art.156 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.79 alin.1 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003.

În drept, referitor la gestionarea documentelor financiar – contabile, în perioada supusă inspecției fiscale sunt aplicabile prevederile art.5 alin.1 din O.M.F. nr.2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, modificat prin O.M.F. nr.3420/2009 pentru modificarea și completarea unor ordine ale ministrului finanțelor publice, în vigoare de la 01.01.2010 :

„(1) Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, vor asigura un regim intern de numerotare a facturii în conformitate cu prevederile cuprinse în anexa nr. 4 care face parte integrantă din prezentul ordin”.

La anexa nr.4 *Norme privind regimul intern de numerotare a facturii* din din O.M.F. nr.2226/2006 se specifică :

“1. Persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate.

2. Factura va avea un număr de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, număr ce trebuie să fie secvențial, stabilit de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis.

Anual, se stabilește numărul de la care se va emite prima factură.

În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.

3. Persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr 82/1991, republicată, vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite prima factură.”

Față de aceste dispoziții legale, se reține că reprezentantul legal al societății contestată avea obligația de a desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente facturilor emise de societate, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de facturi emis și totodată de a emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care se va menționa,

pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite prima factură, ceea ce ar fi condus la identificarea lipsei facturilor și parcurgerii procedurii în conformitate cu prevederile legale, astfel încât argumentul contestatarii potrivit căruia *“lipsa celor .X. de facturi achiziționate în anii 2009 și 2011 a fost constatată cu ocazia întocmirii situației privind modul de utilizare a documentelor cu regim special”*, denotă tocmai faptul că nu a respectat această procedură referitoare la utilizarea facturilor.

În speță sunt incidente și prevederile O.M.F.P. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, respectiv ANEXA 1 privind Normele Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, potrivit carora:

“E. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse

[...] 42. Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității (administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective).

În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:

- datele de identificare a documentului dispărut;*
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului;*
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.*

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul unității;*
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;*
- persoana responsabilă cu păstrarea documentului; și*
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz.*

Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme metodologice se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.

În condițiile în care documentul pierdut a fost întocmit de către unitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și stă la baza înregistrărilor în contabilitate”.

Având în vedere prevederile legale enunțate, se reține că gestionarea și folosirea formularelor cu regim special, este obligația

administratorului, a ordonatorului de credite sau a altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului în ceea ce privește formularele cu regim special.

De asemenea, se reține că în cazul în care lipsa sau pierderea documentelor financiar - contabile se constată după data de .X./2009, persoana care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile **are obligația să aducă la cunoștință, în scris**, în termen de 24 de ore de la constatare, administratorului unității sau persoanei care are obligația gestionării unității respective.

În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:

- datele de identificare a documentului dispărut;
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul unității;
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;
- persoana responsabilă cu păstrarea documentului; și
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz.

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că pentru cele .X. de facturi neregăsite fizic la sediul societății și neînregistrate în jurnalele de vânzări, societatea nu a putut justifica modul de utilizare/ neutilizare a acestora și nici nu a făcut dovada anulării acestora prin prezentarea facturilor în cauză, cu mențiunea “*anulat*”.

Din analiza notei explicative nr..X./2013 reiese că administratorul special al societății a justificat lipsa celor .X. de facturi prin pierderea lor efectivă, astfel :

”Facturile cu numarul .X. – .X. - carnetul a fost predat dl. .X. de la punctul de lucru Balastiera .X., anexăm prezentei declarația pe proprie răspundere cu privire la pierderea acestui carnet;

Facturile cu numarul .X. – .X. - carnetul a fost predat dnei. .X. de la serviciul Imobiliare, anexăm prezentei declarația pe proprie răspundere cu privire la pierderea acestui carnet;

*Facturile cu numarul .X., .X., .X., .X., .X., .X., .X. au fost predate reprezentanților de la serviciu Tehnic în vederea întocmirii facturii pe teren, în situația în care devizul de lucrări nu era acceptat de beneficiar, factura nu se completa și trebuia să fie restituită departamentului Contabilitate, **acest lucru nu s-a intamplat, iar în momentul de față nu mai avem pe nimeni din***

personalul vechi de la .X. căruia să-i cerem o declarație cu privire la pierderea acestora”.

Având în vedere gestionarea defectuoasă a facturilor fiscale, neprezentarea fizică a celor .X. de facturi pretipărite care nu au fost evidențiate prin jurnalele de vânzări, faptul că societatea nu a putut justifica modul de utilizare/neutilizare a acestora, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor aferente facturilor, conform prevederilor art.67 alin.1 - alin.3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(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. (...)”, coroborate cu prevederile pct.65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt: (...)

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare”.

Potrivit acestor prevederi legale, în situația în care documentele financiar-contabile nu au fost prezentate organelor de inspecție fiscală, iar societatea un a putut FACE dovada utilizării/neutilizării lor, organul fiscal are obligația legală de a determina baza de impunere prin estimare luând în considerare elementele cele mai apropiate situației de fapt.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că organele de inspecție fiscală au procedat la identificarea facturilor fiscale lipsă și au utilizat ca metodă de estimare a bazei de impunere pentru facturile neprezentate la inspecția fiscală, metoda produsului/serviciului și a volumului de activitate, prevăzută la pct.1.4 din O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, metodă care nu prevede excepții în ce privește selectarea facturilor și veniturilor de referință luate în considerare, conform Notei de fundamentare pentru selectarea metodei de estimare a bazei de impunere nr..X./2013, aflată în copie la dosarul cauzei.

Prin urmare, la stabilirea veniturilor estimate și a TVA aferentă, organele de inspecție fiscală au luat în calcul facturile emise de contestatară, în ordine cronologică și sistematică, fără exceptarea niciunei facturi din perioada de referință, astfel încât afirmația contestatarei potrivit căreia organele de inspecție fiscală ar fi aplicat tratamentul fiscal aplicabil înainte de .X./2007, prevăzut de O.M.F. nr.2226/2006, nu se confirmă.

Astfel, argumentul contestatarei conform căruia organele de inspecție fiscală nu ar fi respectat la realizarea estimării prevederile art.1(3) din O.P.A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, nu poate fi reținut la soluționarea favorabilă a contestației având în vedere că selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

În speță la estimarea bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au avut în vedere toate datele și documentele prezentate de contestatoare care prezintă relevanță pentru estimare, respectiv vânzările către clienții societății înregistrate în evidența contabilă pentru a cuantifica valoarea medie per factura emisă de societate, conform adresei nr..X./2014 emisă de D.G .X.

Nici susținerea contestatarei potrivit căreia, facturile constatate lipsă au fost declarate pierdute și nule într-un ziar de mare tiraj, respectiv .X. din data de .X./2014 nu poate fi reținută în favoarea societății, întrucât pe de o parte, demersul este ulterior încheierii inspecției fiscale, respectiv la data de .X./2014, iar pe de altă parte, în cazul documentelor pierdute societatea nu și-a îndeplinit obligațiile legale ce îi incumbă în cazul constatării lipsei acestora.

Deoarece S.C. .X. S.R.L. - în insolvență nu a putut justifica modul de utilizare/ neutilizare a celor .X. de facturi pierdute și nici nu a făcut dovada anulării acestora prin prezentarea facturilor în cauză, cu mențiunea "anulat" și nici nu a îndeplinit obligația de reconstituire a facturilor pierdute, în conformitate cu dispozițiile legale suscitute, rezultă că în mod legal, organele de inspecție fiscală au determinat prin estimare baza de impunere a profitului impozabil și a taxei pe valoarea adăugată, având în vedere următoarele dispoziții normative:

- în materia impozitului pe profit - prevederile art.19 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care stipulează:

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

coroborate cu prevederile pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art.21 din Codul fiscal”.

De asemenea, orice operațiune contabilă trebuie consemnată în momentul efectuării ei potrivit prevederilor art.6 alin.1 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare :*“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”.*

- în materia TVA - prevederile art.137 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

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

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

La art.156 alin.4 din același act normativ se specifică :

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

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu”,

coroborate cu pct.79 alin.1 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal :

“79.(1) În sensul [art. 156](#) alin. (4) din Codul fiscal, fiecare persoană impozabilă va ține următoarele evidențe și documente:

- a) evidențe contabile ale activității sale economice;
- b) al doilea exemplar al facturilor sau altor documente emise de aceasta și legate de activitatea sa economică, conform prevederilor pct. 76;
- c) facturile sau alte documente primite și legate de activitatea sa economică”.

Potrivit acestor prevederi legale, persoanele impozabile trebuia să țină evidența contabilă și să dețină documente justificative, în cazul în speță exemplarul nr.2 al facturilor fiscale emise.

Însă, întrucât în perioada 2009 - .X. 2010, organele de inspecție fiscală, din eroare au aplicat la estimarea TVA, cota de 24 %, în loc de 19 %, fapt sesizat de contribuabil, în urma verificării modului de calcul rezultând diferențe, prin adresa nr..X./2014, D.G. .X. a precizat că TVA suplimentară aferentă veniturilor estimate este în sumă de .X. lei, față de suma de .X. lei stabilită inițial.

În concluzie, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe profit,

.X. lei - taxa pe valoarea adăugată

precum și măsura din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 privind diminuarea pierderii fiscale la data de .X./2011 cu suma de .X. lei reprezentând venituri estimate pentru facturile lipsă.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, urmează să fie admisă parțial contestația societății pentru TVA în sumă de .X. lei, despre care organele de inspecție fiscală au precizat că a fost stabilită din eroare.

În consecință, se va anula în mod corespunzător Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată pentru persoane juridice stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 emisă de D.G. .X. pentru această sumă.

A.2. Referitor la TVA deductibilă în sumă de .X., Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe asupra deductibilității taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de avans, neachitate de

contestatară și ulterior stornate, în condițiile în care societatea nu face dovada că operațiunile au avut un scop economic.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă unor facturi de avans primite de la furnizori (Centrul .X. S.R.L., Grup .X. S.A, S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.) înregistrate în evidența contabilă, neachitate de societatea contestatară și care ulterior au fost stornate din evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA înscrisă în facturile emise de furnizorii menționați, în perioada cuprinsă între momentul înregistrării facturilor în evidența contabilă și momentul stornării acestora, cu excepția facturii nr..X./2009 emisă de Centrul .X. S.R.L., care a fost stornată parțial, din care nu a fost admisă la deducere TVA în sumă de .X. lei, în temeiul prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.145 alin.2 și art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora :

„Art.145 (2) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilitatii taxei.

Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, dacă acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni :

a) operatiuni taxabile (...)

Art.146 (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

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

Față de prevederile legale mai sus menționate, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de servicii este condiționat de destinația acestora, în sensul ca acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății și totodată să fie justificate cu documente justificative care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele ale art.155 alin.1 din același act normativ unde se specifică :

„Persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fără drept de deducere a taxei, conform art.141 alin.1 și alin.2, trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar, cel

târziu până în cea de-a 15 -a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

*De asemenea, **persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15 zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă (...)**.*

Potrivit prevederilor legale suscitade, furnizorul, în calitate de persoană impozabilă are obligația de a emite factura fiscală către fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu până în cea de-a 15 zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile.

În speță sunt incidente și art.11 alin.1 din același act normativ unde se specifică :*”la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.*

Din actele aflate la dosarul cauzei reiese că societatea a înregistrat în evidența contabilă facturi de avans primite de la furnizori (Centrul .X. S.R.L., Grup .X. S.A, S.C. .X. S.R.L., S.C. .X. S.R.L.) facturi neachitate de societatea contestată și ulterior stornate din evidența contabilă, dar pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA.

Astfel, afirmația contestată potrivit căreia facturile de avans pe baza cărora a fost dedusă TVA aveau la bază contracte încheiate pentru achiziția de servicii strict necesare și justificate pentru realizarea de construcții, nu poate fi reținută în favoarea societății, deoarece înregistrarea contabilă a valorii facturilor de avans urmată de stornarea acestora nu reprezintă o tranzacție cu scop economic, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au făcut aplicațiunea art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că au constatat că operațiunile derulate, nu au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Însă, potrivit adresei nr..X./2014 a D.G. .X., organele de inspecție fiscală au reanalizat TVA aferentă facturilor stornate, având în vedere că a fost preluată eronat TVA din facturile nr..X./2010, nr..X./2009 și valoarea totală a facturii nr..X./2009 și au recalculat TVA fără drept de deducere, aceasta fiind în cuantum de .X. lei, față de suma de .X. lei stabilită inițial.

În concluzie, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003

privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată, contestația societății pentru TVA în sumă de **.X. lei**.

De asemenea, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 și alin.2 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, urmează să fie admisă parțial contestația societății pentru TVA în sumă de **.X. lei**, despre care organele de inspecție fiscală au precizat că a fost stabilită din eroare.

În consecință, se va anula în mod corespunzător Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată pentru persoane juridice stabilite de inspecția fiscală nr..**X.**/2014 emisă de D.G. **.X.** pentru această sumă.

A. 3 Referitor la accesoriile în sumă de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA,

se reține că acestea au fost calculate în baza prevederilor art.119 alin.1, art.120 alin.1 și art.120¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Întrucât, accesoriul urmează soarta principalului, iar prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe profit în sumă de **.X. lei** și prin contestație nu se aduc argumente cu privire la modul de calcul, numărul de zile de întârziere și cotele aplicate se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În ceea ce privește accesoriile aferente TVA, deoarece prin prezenta decizie a fost admisă contestația pentru TVA în sumă de sumă de **.X. lei** (**.X. lei** + **.X. lei**), urmează a fi admisă contestația în mod corespunzător și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - majorări de întârziere/dobânzi aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

În consecință, se va anula corespunzător Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată pentru persoane juridice stabilite de inspecția fiscală nr..**X.**2014 emisă de D.G. **.X.** pentru această sumă eronat stabilită.

Întrucât prin prezenta decizie a fost respinsă contestația ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de **.X. lei** (**.X. lei** + **.X. lei**) se va respinge contestația ca neîntemeiată și pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente TVA.

B. Referitor la suma de **.X. lei** reprezentând :

.X. lei - impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice,

.X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,

.X. lei - penalități de întârziere aferente,

cauza supusă soluționării este dacă Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care constatările din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, contestată, fac obiectul Sesizării penale nr..X./2014 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul .X..

În fapt, în perioada .X./2009 - .X./2012, asociatul unic .X. a ridicat de la casieria societății, suma de .X. lei cu titlu de „*avans teren*”, iar stingerea obligației asociatului unic față de societate a fost efectuată la data .X./2010 pe baza contractelor de dare în plată a unor terenuri nr..X./2010, nr..X./2010, nr..X./2010 și nr..X./2010 în valoare de .X. lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că valoarea de achiziție a terenurilor care au fost date în plată a fost inferioară celei cu care acestea au fost preluate în patrimoniul societății, în sensul că achiziția s-a făcut la o valoare de .X. lei, iar darea în plată la o valoare de .X. lei, în condițiile în care societatea nu a prezentat rapoarte de evaluare pentru terenurile care au făcut obiectul dării în plată și nici pentru terenurile achiziționate anterior de la persoane fizice.

Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor art.7 alin.1 pct.12, art.11 alin.1 și art.67 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au calculat impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice suplimentar în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente în suma de .X. lei, în baza art.119 alin.1, art.120 alin.1 și art.120¹ alin.1 din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr..X./2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice, contestată, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile de terenuri s-au făcut din sumele încasate în numerar de la casieria societății, cu scopul declarat al aducerii lor ulterioare în patrimoniul S.C. .X. S.R.L, organele de inspecție fiscală din cadrul D.G. .X. au considerat că darea în plată a terenurilor trebuia realizată la valoarea de achiziție a acestora și nu la o valoare superioară, nefundamentată prin rapoarte de evaluare, faptă ce a avut ca rezultat diminuarea bazei impozabile.

Deoarece în timpul inspecției fiscale, S.C. .X. S.R.L. - în insolvență nu a putut justifica ridicările de numerar în sumă totală de .X. lei efectuate în perioada .X./2009 - .X./2012, organele de inspecție fiscală au considerat respectiva sumă ca fiind de natura dividendelor, așa cum sunt definite de art.7 alin. 1 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și, prin urmare, au calculat o diferență suplimentară privind impozitul pe dividende în sumă de .X. lei, precum și accesorii aferente.

Se reține că orice artificiu care are drept scop esențial doar obținerea unui avantaj fiscal, operațiunea neavând conținut economic, va fi ignorat și situația anterioară artificiei respectiv va fi restabilită. (CEJ – Cauza 255/2002 Halifax & alții).

Practica judiciară a calificat operațiunile fictive ca fiind operațiuni care *“constau în disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există. În acest sens, operațiunea fictivă poate să conșteie, printre altele, și în cheltuieli care nu au existat în realitate sau care sunt mai mari decât cele reale ori cheltuieli pentru care nu există documente justificative, dar care sunt înregistrate în documentele legale. Înalta Curte a precizat că înregistrarea operațiunilor fictive se poate realiza, fie prin întocmirea de documente justificative privind o operațiune fictivă, urmată de înscrierea în documentele legale a documentului justificativ întocmit care cuprinde o operațiune fictivă, fie prin înscrierea în documentele legale a unei operațiuni fictive pentru care nu există document justificativ”*, astfel cum se precizează în considerentele Deciziei nr..X. din .X./ 2013 pronunțată în recurs de Înalta Curte de Casație și Justiție, descriere care se circumscrie speței.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, la identificarea făptașilor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată. Aceste aspecte pot avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

În acest sens, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale având în vedere faptul că organele de inspecție fiscală au considerat că societatea nu a putut justifica ridicările de numerar din casieria societății în sumă totală de .X. lei pentru achiziționarea de terenuri, cu scopul declarat al aducerii lor ulterioare în patrimoniul S.C. .X. S.R.L., cu consecința diminuării impozitelor datorate bugetului de stat.

Afirmațiile societății, privind încadrarea eronată drept dividende a diferenței dintre încasările administratorului și valoarea la care au fost achiziționate terenurile, nu sunt de natură să infirme constatările organelor fiscale privitoare la ridicările de numerar din casieria societății în sumă totală de .X. lei pentru achiziționarea de terenuri, cu scopul declarat al aducerii lor ulterioare în patrimoniul societății, întrucât numai organele de cercetare și urmărire penală, în cadrul competențelor de care dispun, pot stabili dacă operațiunile comerciale au fost derulate conform documentelor prezentate de societate.

Prin Decizia nr..X./1996, Curtea Constituțională a reținut că, nu trebuie ignorate nici prevederile art.22, alin.(1) din Codul de Procedură Penală, devenit art.28 alin.(1) din Legea 135/2010 privind Codul de Procedura Penală, potrivit cărora „*hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o*”.

Totodată, se reține că prin Decizia nr..X./2011, Curtea Constituțională apreciază că „*în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]*”.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că organele de

inspecție fiscală din cadrul D.G. .X. au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul .X. Sesizarea penală nr..X./2014, ce cuprinde constatările efectuate la S.C. .X. S.R.L., unde se consemnează impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice în sumă de .X. lei și accesorii aferente în sumă de .X. lei, sume ce fac obiect atât al Deciziei de impunere nr..X./2014, cât și al contestației societății împotriva acesteia.

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

A proceda altfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Totodată, potrivit Sentinței civile nr..X. pronunțată de Curtea de Apel .X. – Secția comercială, maritimă și fluvială, contencios administrativ și fiscal în dosarul nr..X. **„la efectuarea de cercetări penale în legătură cu activitatea unei societăți comerciale și a celor cu care aceasta a avut raporturi comerciale, cercetări care justifică măsura suspendării contestației, este lipsit de relevanță cine a sesizat organele penale, interesând existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, cu înrâurire hotărâtoare asupra soluției”.**

Având în vedere cele de mai sus, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, se va suspenda soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.3 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora: *“(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”*

De asemenea, pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, statuează că :

“Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile [art. 213](#), alin.(1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate [...]”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 emisă de D.G. .X. pentru suma de **.X lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta, se :

D E C I D E

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **S.C. .X. S.R.L. - în insolvență** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată pentru persoane juridice stabilite de inspecția fiscală nr..X./2014 emisă de D.G. .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - impozit pe profit,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,
- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată suplimentară,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente,

și împotriva măsurii din Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2014 privind diminuarea pierderii fiscale la data de .X./2011 cu suma de .X. lei reprezentând venituri suplimentare estimate pentru facturile lipsă.

2. Admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată pentru persoane juridice stabilite de inspecția fiscală nr. .X./2014 emisă de D.G. .X. pentru suma de **.X. lei**, reprezentând :

- .X. lei - taxa pe valoarea adăugată,
- .X. lei - majorări de întârziere/dobânzi aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

3. Suspendarea soluționării contestației formulate de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr..X./2014 emisă de Direcția Generală .X. pentru suma de **.X. lei** reprezentând :

- .X. lei - impozit pe dividende distribuite persoanelor fizice,
- .X. lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente,
- .X. lei - penalități de întârziere aferente.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care contestatoarea sau organul fiscal va sesiza organul de soluționare competent că motivul care a determinat suspendarea a încetat în condițiile legii, în conformitate cu dispozițiile normative precizate în motivarea prezentei decizii.

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

DIRECTOR GENERAL