

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ  
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI  
Serviciul Soluționare Constestații

**DECIZIA nr.1170 din ..... 2016**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**S.C. .... S.R.L.**  
din ..... , județul .....

Cu adresa nr. .... , înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. .... , **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** ..... - Inspecție Fiscală a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. .... S.R.L.** din ..... , județul ..... , împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din ..... emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ....* .. Decizia de impunere contestată a avut la bază Raportul de inspecție fiscală nr. ....

S.C. .... S.R.L. are sediul social în ..... , județul ..... , este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. .... și are codul de identificare fiscală nr. RO .....

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de **161.644 lei**, reprezentând:

- ..... lei impozit pe profit suplimentar;
- ..... lei accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar;
- ..... lei taxa pe valoarea adăugată de plată;
- ..... lei accesorii aferente TVA de plată.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de ..... , iar contestația a fost depusă în data de ..... și înregistrată la A.J.F.P. .... sub nr. ....

Procedura fiind îndeplinită și având în vedere prevederile art.352 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Societatea contestatoare susține următoarele:**

*"[...] prin hotărârea ce o veți pronunța, să dispuneți,*

*1. Desființarea în parte a Deciziei de impunere nr. .... , precum și a Raportului de inspecție fiscală nr. ....*

*. [...] și exonerarea SC ..... SRL de la plata obligațiilor fiscale în cuantum de ..... lei, reprezentând:*

- impozit pe profit: ..... lei;
- Dobânzi/Majorări de întârziere impozit profit: ..... lei;
- Penalități impozit profit: ..... lei;
- Taxa pe valoarea adăugată: ..... lei;
- Dobânzi/Majorări de întârziere taxa pe valoarea adăugată: ..... lei;
- Penalități taxa pe valoarea adăugată: ..... lei. [...].

*Într-un prim registru, vă solicităm a remarca realitatea potrivit căreia, în exercitarea atribuțiilor de serviciu, echipa de inspecție fiscală, în mod nepermis, [...] se antepunută cu privire la faptul că, " în fapt marfa a fost vândută, fără a calcula TVA de plată aferentă", fără a demonstra însă în nici un fel acest lucru. [...].*

*Având în vedere faptul că temeiurile de fapt și de drept reținute de către organele fiscale, referitor la achizițiile de combustibil, sunt identice pe toată perioada, criticile pe care le formulăm [...], pe considerente de netemeinicie și nelegalitate, la acest capitol, sunt comune, pentru toți anii de referință. [...].*

*Referitor la impozitul pe profit: [...].*

Respectuos vă invederăm faptul că HG 84/2013 [...], a intrat în vigoare începând cu data de 14.03.2013, astfel că în ceea ce privește subscrisa, acest act normativ nu produce efecte întrucât perioada la care se raportează organul fiscal, este anterioară intrării în vigoare a HG 84/2013, în speță, ..... -..... ..

Astfel, [...] impozitul pe profit stabilit suplimentar [...], pentru perioada ..... -..... , referitor la achizițiile de combustibil, în cuantum de ..... lei, respectiv accesoriile totale în sumă de ..... lei [...], au fost stabilite în mod nelegal și netemeinic și ca atare, nu pot fi luate în considerare.

Reiterăm faptul că organele de inspecție fiscală, [...] sunt obligați să își întemeieze un punct de vedere care poate conține potențiala implicații fiscale în sarcina unui contribuabil, strict pe baza actelor și documentelor avute la dispoziție și nu pe presupuneri. [...].

[...] art.19, alin.1 din Legea nr.571/2003 [...].

Acest temei legal a fost invocat de către inspectorii fiscali, ca fiind bază a impozitului pe profit stabilit suplimentar, astfel că nu înțelegem ce anume a avut în vedere atunci când, la calcularea impozitului pe profit nu au ținut cont de cheltuielile efectuate [...].

În mod nelegal și temeinic organele fiscale au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile pentru următoarele considerente: [...].

Avem cunoștință de faptul că legislația în vigoare admite ca și cheltuieli deductibile pentru mărfurile perisabile, un procent relativ scăzut, însă în ceea ce privește strict perisabilitățile, nu partea de cheltuielă deductibilă o aducem în discuție, ci realitatea potrivit căreia, mărfurile s-au degradat și nu au mai putut fi comercializate, iar organul de inspecție fiscală afirmă contrariul, fără a ne furniza nici o dovadă sau un indiciu în acest sens. [...].

Precizăm că SC ..... SRL a înregistrat în contabilitate toate facturile emise de furnizori [...], respectând în totalitate dispozițiile legale aplicabile – Legea contabilității nr.82/1991, republicată, Legea nr.571/2003 [...].

[...] deși se reține în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală [...] împrejurarea că au fost verificate documentele tehnico-operative și financiar-contabile ale societății, nu se precizează nimic privitor la revânzarea bunurilor aprovizionate de către societatea noastră ca și activitate economică în scopul obținerii de profit, evident cu excepția mărfurilor care s-au degradat. [...].

Cumpărarea de produse în scopul revânzării, reprezintă o faptă de comerț. [...].

Societatea noastră a procedat în așa fel, astfel încât, cheltuielile efectuate cu aprovizionarea mărfurilor, reprezintă cheltuieli deductibile în lumina art.19, alin.1 și art.21, alin.1 Cod fiscal.

Temeiul de drept invocat de către organele fiscale [...] și anume, art.21, alin.4, lit.f) din Codul fiscal, nu este aplicabil în prezenta cauză și nu poate reprezenta un temei pentru neacordarea dreptului de deducere: [...].

În mod greșit este invocat temei de drept al neacordării dreptului de deducere – art.21, alin.4, lit.f) – atâta timp cheltuielile înregistrate în contabilitate au la bază un document justificativ și avem în vedere facturile și notele de intrare-recepție. [...].

În conformitate cu prevederile OMFP 3512/2008, [...] documentul justificativ pentru încărcarea în gestiune, respectiv de intrare în contabilitate este, NOTA DE INTRARE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE. [...].

Conform documentelor anexate, pentru toate mărfurile aprovizionate [...], au fost întocmite note de intrare recepție [...].

Astfel, având în vedere cele prezentate, cheltuielile cu mărfurile aprovizionate de la furnizorii noștri, sunt deductibile fiscal, [...].

[...] organul de inspecție fiscală, la calcularea impozitului pe profit, a avut în vedere doar partea de venit, prezumat ca fiind neînregistrat, însă nu a ținut cont, așa cum în mod expres, prevede legiuitorul și de cheltuielile ocazionate cu achiziționarea mărfurilor [...].

În concluzie, [...] vă rugăm să constatați faptul că, în conformitate cu temeiurile legale mai sus dezvoltate, organul de inspecție fiscală a stabilit în mod nelegal și netemeinic, impozit pe profit suplimentar, în cuantum de 38.281 lei, respectiv accesorii totale în sumă de ..... lei [...].

Referitor la Taxa pe valoarea adăugată:

Aprecierea echipei de inspecție fiscală, conform căreia “ suma de ..... lei, reprezintă TVA aferentă achizițiilor de combustibil, pentru care subscrisa a dedus TVA aferentă achizițiilor de combustibil fără nici un document justificativ, [...] ”, nu poate fi luată în considerare întrucât, pe de o parte, achizițiile de combustibil au fost realizate în folosul operațiunilor taxabile [...], iar pe de altă parte, achizițiile de combustibil au fost efectuate întocmai cum prevede legiuitorul, pe bază de bonuri fiscale, ștampilate și care au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

[...], societatea noastră îndeplinește toate condițiile pentru a beneficia de dreptul de deducere a TVA. [...].

Considerăm că temeiurile de drept invocate de către organele fiscale stabilesc tocmai dreptul societății noastre de deducere a TVA-ului înscris în bonurile fiscale [...].

[...] vă rugăm să admiteți faptul că organul de inspecție fiscală, în ceea ce privește achizițiile de combustibil, au stabilit în mod nelegal și netemeinic TVA de plată în sumă de .....lei, respectiv, accesorii totale în sumă de .....lei [...].

Referitor la TVA de plată stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală, urmare descărcării eronate din gestiune a mărfurilor în corelație cu contul 4428, invederăm faptul că pentru diferența la inventar la data de ....., s-a colectat TVA, aplicându-se cota de 24%.

În conformitate cu prevederile art.140, alin.2, lit.g) din Codul fiscal, actualizat: [...].

Conform prevederilor HG nr.367/2015 [...].

Având în vedere temeiurile legale mai sus invocate, întrucât diferența la inventar cuprinde strict legume și fructe, rezultă în mod indubitabil faptul că aferent diferenței la inventar la data de 31.08.2015, cota de TVA aplicabilă în acest caz, este de 9%, astfel:

- .....x 9% =.....lei.

Prin urmare, [...], în ceea ce privește diferența la inventar, la data de ....., au stabilit în mod nelegal și netemeinic TVA de plată în sumă de .....lei, [...] respectiv accesorii totale în sumă de 160 lei [...].”

## **II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .... întocmit la S.C. ....SRL, s-au stabilit următoarele:**

“[...] Constatări fiscale: [...].

- Perioada supusă inspecției fiscale: .....– .....

Societatea este plătitoare de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de ..... [...].

Față de TVA înregistrată și declarată de societate s-a stabilit la control o diferență suplimentară de .....lei, reprezentând TVA neacceptată la deducere după cum urmează:

A. ....lei – TVA aferentă descărcării eronate din gestiune a mărfurilor în corelație cu contul 4428, în fapt marfă vândută, fără a calcula TVA colectată aferentă.

În perioada verificată, societatea a înregistrat [...] perisabilități în sumă totală de .....lei, inclusiv TVA de .....lei [...].

Totodată la data de ....., în bilanța de verificare există un stoc scriptic de marfă în sumă de .....lei, iar din lista de inventar întocmită de administratorul societății la aceeași dată prezintă un stoc de marfă în sumă de .....lei, diferența la inventar fiind de .....lei, inclusiv TVA de .....lei.

Urmare verificării efectuate, echipa de inspecție fiscală a considerat atât descărcările din gestiune cât și diferența în minus la inventar ca fiind produse comercializate, respectiv venituri pentru care societatea nu a înregistrat în evidența contabilă TVA colectată aferentă, drept pentru care în baza art.6 din O.G. nr.92/2003 [...] și art.11 alin.(1) [...] din Legea nr.571/2003 [...], organele de inspecție fiscală au considerat tranzacțiile efectuate [...] ca fiind operațiuni taxabile și în baza art.128, alin.(1), coroborat cu art.137, alin.(1) și art.140 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 [...], organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în sumă de 103.388 lei aferentă bazei impozabile de .....lei.

B. ....lei – TVA aferentă achizițiilor de combustibil, pentru care a dedus TVA aferentă fără a avea la bază nici un document justificativ facturi fiscale ci doar bonuri fiscale [...] ce nu au înscris [...] codul de indentificare în scopuri de TVA al beneficiarului, deci nu îndeplinesc calitatea de documente justificative. [...]

În concluzie, rezultă TVA stabilită suplimentar, [...] în sumă totală de .....lei, aferente unei baze de impozitare în sumă totală de .....lei.

În timpul controlului [...] s-au calculat majorări în sumă de .....lei și penalități în sumă de .....lei [...].

### **TVA COLECTATĂ**

În perioada verificată societatea a colectat TVA cu cota de 24% și 9% conform prevederilor art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

În concluzie în timpul controlului s-au stabilit următoarele sume suplimentare la acest impozit:

TVA stabilită suplimentar .....lei

majorări stabilite suplimentar .....lei

penalități stabilite suplimentar .....lei [...].

Perioada supusă inspecției fiscale: .....– ..... [...].

Față de situația înregistrată de societate [...] s-a stabilit la control o diferență suplimentară de impozit pe profit în sumă de .....lei datorită următoarelor aspecte:

- la data de ....., societatea a înregistrat achiziții de combustibil pe bază de bonuri fiscale cu suma totală de .....lei, ce nu au înscris [...] codul de indentificare în scopuri de TVA al beneficiarului, deci nu îndeplinesc calitatea de documente justificative fiind încălcate prevederile art.21, alin.(4), lit.f) [...] din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...] și ale art.6 alin.(2) [...] din Legea nr.82/1991 [...], drept pentru care rezultă un profit impozabil stabilit în urma controlului în sumă de .....lei [...], cu un impozit pe profit aferent în sumă de ..... lei;

- la data de ....., societatea a înregistrat achiziții de combustibil pe bază de bonuri fiscale în sumă totală de .....lei, ce nu au înscris [...] codul de indentificare în scopuri de TVA al beneficiarului, deci nu îndeplinesc calitatea de documente justificative fiind încălcate prevederile art.21, alin.(4), lit.f) [...] din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...] și ale art.6 alin.(2) [...] din Legea nr.82/1991 [...], drept pentru care rezultă o pierdere stabilită în urma controlului în sumă de .....lei [...];

- la ....., societatea nu a înregistrat venituri în sumă de .....lei din vânzarea de mărfuri [...], în conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) [...], drept pentru care rezultă un profit impozabil stabilit în urma controlului în sumă de .....lei [...], cu un impozit pe profit aferent în sumă de .....lei;

- la ....., societatea nu a înregistrat venituri în sumă de .....lei din vânzarea de mărfuri [...], în conformitate cu prevederile art.19, alin.(1) [...], drept pentru care rezultă un profit impozabil stabilit în urma controlului în sumă de ..... lei [...], cu un impozit pe profit aferent în sumă de 6.893 lei.

Acest aspect rezultă și din faptul că deși scriptic societatea figura cu pierdere repetată și consecutivă [...], totuși continuă să funcționeze, mai mult înregistrează sume ca aport asociat în contul 455.

[...] organele de inspecție fiscală au procedat la impozitarea tuturor tranzacțiilor [...] efectuate în perioada verificată, conform prevederilor art. 17 din același act normativ [...].

Pentru nevirarea la termenele legale a obligației de plată stabilită suplimentar în sumă de .....lei, organele de inspecție fiscală au procedat [...] la calculul majorărilor de întârziere în sumă de .....lei și a penalităților de întârziere în sumă totală de .....lei [...].”

### **III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

S.C. ....S.R.L are ca obiect principal de activitate "..... - cod CAEN .....

\* Raportul de inspecție fiscală nr. .... încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. .... a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe profit aferent perioadei .....-.....și a taxei pe valoarea adăugată aferente perioadei .....-.....

În urma verificărilor efectuate privind impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile, care pe total perioadă verificată, respectiv .....-.....au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe profit în sumă totală de .....lei, aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .....lei (.....lei dobânzi lei + .....lei penalități de întârziere).

În urma verificărilor efectuate privind taxa pe valoarea adăugată, care a cuprins perioada .....-....., s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de .....lei, aferent căreia s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de .....lei (.....lei dobânzi + .....lei penalități de întârziere).

Prin contestația formulată societatea contestă parțial Decizia de impunere nr. .... pentru suma totală de .....lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar (.....lei) și accesorii aferente impozitului pe profit (.....lei), TVA stabilită suplimentar de plată (.....lei), accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată (.....lei).

Stabilirea obligației suplimentare în sumă totală de .....lei, din care impozitul pe profit stabilit suplimentar în sumă de .....lei și TVA suplimentară de plată în sumă de .....lei au fost rezultatul următoarelor deficiențe:

- organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada verificată, societatea a înregistrat achiziții de combustibil în sumă totală de .....lei pe bază de bonuri fiscale, care nu au înscris codul de identificare în scopuri de TVA al beneficiarului, acestea neîndeplinind calitatea de document justificativ.

De asemenea, societatea nu a înregistrat venituri în sumă totală de ..... lei din vânzarea de mărfuri înregistrate în mod eronat ca perisabilități de mărfuri.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată organele de inspecție fiscală au considerat atât descărcările din gestiune, cât și diferența în minus la inventar ca fiind produse comercializate, respectiv venituri pentru care societatea nu a colectat TVA.

De asemenea, organele de inspecție fiscală constatat că, în perioada verificată, societatea a înregistrat achiziții de combustibil, fără a avea la bază documente justificative și fără a face dovada că achizițiile respective au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

#### **1). Referitor la impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ..... și TVA suplimentară de plată în sumă de ..... lei**

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ....au fost stabilite obligații fiscale privind impozitul pe profit, TVA și accesorii aferente în sumă totală de .....lei.

La stabilirea obligațiilor de plată în sumă totală de .....lei (.....lei impozit profit + .....lei accesorii aferente impozitului pe profit + .....lei taxa pe valoarea adăugată + .....lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată) organele de inspecție fiscală au avut în vedere

următoarele prevederi legale: art.11 alin.(1), art.17, art.19 alin.(1), art.21 alin.(4) lit.f), art.128 alin.(1), art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.6, art.120 alin.(1), art.120<sup>1</sup> alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Prin contestația formulată societatea contestă parțial Decizia de impunere nr. .... pentru suma totală de .....lei, reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar (.....lei) și accesorii aferente impozitului pe profit (.....lei), TVA stabilită suplimentar de plată (.....lei), accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată (.....lei).

\* Societatea comercială contestă parțial sumele stabilite suplimentar de plată sustinând că organele fiscale în mod eronat au stabilit în sarcina acesteia impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată fără a ține cont de documentele prezentate de societate, mărfurile fiind aprovizionate în desfășurarea obiectului de activitate, în scopul realizării de venituri.

De asemenea, societatea precizează că a înregistrat în contabilitate toate facturile emise de furnizorii, de la care a efectuat aprovizionări de marfă, respectând în totalitate dispozițiile legale.

Fată de susținerile părților și având în vedere prevederile legale din perioada verificată, rezultă următoarele :

Urmare deficiențelor constatate, prin Raportul de inspecție fiscală nr.F-AG 776/23.10.2015 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ....din .....organele de inspecție fiscală au formulat Plângerea Penală nr. .... în care sunt consemnate constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală și în Decizia de impunere din data de, concluzia organelor de inspecție fiscală fiind următoarea: „[...] prin neînregistrarea într-o evidență contabilă a veniturilor realizate din activitatea desfășurată în perioada .....– .....de către societatea verificată, considerăm că au fost încălcate prevederile art.9, alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale [...]”.

Plângerea Penală nr. .... a fost înaintată organelor de cercetare penală, respectiv Parchetului de pe lângă Tribunalul ....., urmând ca organele de cercetare să dispună asupra existenței sau inexistenței faptelor de natură penală, cu influențe fiscale, săvârșite de către reprezentanții legali ai S.C. ....S.R.L. din localitatea ....., jud. ....

În Plângerea Penală nr. ...., se menționează că faptele descrise pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii prevăzute la art. 9 alin.(1), lit.b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, care precizează:

“**Art. 9 - (1)** Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive; [...]”.

Organele de inspecție fiscală, în cuprinsul Plângerii Penale, menționează că, prejudiciul cauzat Bugetului General Consolidat al Statului de către S.C. ....S.R.L este în sumă totală de .....lei, din care:

- impozit pe profit .....lei;
- majorări impozit profit .....lei;
- penalități impozit profit .....lei;
- TVA debit suplimentar .....lei;
- majorări TVA .....lei;
- penalități TVA .....lei.

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

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

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

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

**Art. 216 - Soluții asupra contestației**

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

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

Astfel, între stabilirea obligațiilor înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. .... care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .... 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 situației fiscale corecte a societății, respectiv realitatea tranzacțiilor, întrucât în funcție de rezultatele la care vor ajunge organele de cercetare penală depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă, respectiv dacă societatea datorează bugetului de stat obligațiile fiscale stabilite de control.

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de urmărire penală, având ca 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 înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă.

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

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

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

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

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

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

De asemenea, pct. 10.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr.2906/2014, prevede:

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

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

A proceda altfel, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce

la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.

Luând în considerare cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P. Ploiești prin Biroul Soluționare Contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, motiv pentru care **se va suspenda soluționarea contestației** formulată de S.C. .... S.R.L din ....., jud. ...., cu privire la **suma de .....lei** din care: impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de .....lei cu accesoriile aferente în suma totală de .....lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de .....lei cu accesoriile în sumă totală de 160 lei, sumă contestată de S.C. ....S.R.L. și cuprinsă în Decizia de impunere nr. ...., procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile art. 214 alin.(3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

## **2). Referitor la impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ..... și TVA suplimentară de plată în sumă de .....lei**

În fapt, în perioada verificată, S.C. ....S.R.L a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă totală de ..... lei, reprezentând achiziții de combustibil pe bază de bonuri fiscale ce nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, contrar prevederilor art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, din care, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .....lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, drept pentru care au stabilit un profit impozabil în sumă de .....lei și un impozit pe profit datorat în sumă de .....lei, astfel:

- aferent anului ....., organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de .....lei (.....lei cheltuieli nedeductibile – .....lei pierdere de recuperat), aferent căruia au calculat un impozit pe profit în sumă de ..... lei;

- aferent anului ....., organele de inspecție fiscală au stabilit un profit impozabil în sumă de .....lei (.....lei cheltuieli nedeductibile – .....lei pierdere de recuperat), aferent căruia au calculat un impozit pe profit în sumă de .....lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de .....lei reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, drept pentru care au stabilit un profit impozabil aferent anului ..... în sumă de .....lei și un impozit pe profit datorat în sumă de ..... lei (.....lei x 16%) și un profit net impozabil aferent anului ..... în sumă de .....lei cu un impozit pe profit aferent în sumă de .....lei (..... x 16%).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, în perioada verificată, societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil (motorină), în condițiile în care bonurile fiscale de alimentare cu motorină prezentate de societate nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, contrar prevederilor art.146 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

\* S.C. ....S.R.L contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar și TVA aferente achizițiilor de combustibil susținând că, achizițiile de combustibil au fost realizate în folosul operațiunilor taxabile, fiind efectuate conform dispozițiilor legale, pe bază de bonuri fiscale, ștampilate și care au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 11 - Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal**

(1) 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. [...].

**Art. 21 – Cheltuieli [...]**

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: [...]

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; [...].

**Art. 146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

- Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**Norme metodologice:**

“46. [...] (2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt șampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>.”

- **Legea nr. 82/1991 a contabilității**, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 6** - (2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz. [...]”.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că prima condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a fi deduse, este ca ele să fie efectuate în interesul direct al activității desfășurate și să fie justificate cu documente.

De asemenea, pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor, persoana impozabilă impozabilă verificată trebuie să facă dovada că acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile și sunt justificate cu documente.

În cazul de față, în perioada verificată, S.C. ....S.R.L a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli privind motorina achiziționată în sumă de .... lei, și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă, în condițiile în care bonurile fiscale prezentate de societate nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform art.21, alin.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, coroborat cu art.146 alin.(1) din același act normativ.

Din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a celor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține că pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor cu achizițiile de combustibil și al taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, societatea trebuie să facă simultan dovada efectuării acestora în scopul realizării de venituri și să fie justificate cu documente.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că, achizițiile de combustibil nu au fost realizate în baza unor facturi fiscale iar bonurile fiscale, în baza cărora au fost înregistrate, nu au înscris cu ajutorul aparatului de marcat electronic codul de identificare în scopuri de TVA al beneficiarului.

Mai mult, în perioada supusă inspecției fiscale, societatea nu deține în proprietate și nu are încheiat nici un contract de comodat sau de închiriere pentru un mijloc de transport auto.

Având în vedere cele prezentate, se reține că pentru determinarea profitului impozabil nu sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ potrivit legii.

De asemenea, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost, ori urmează să îi fie livrate, să dețină o factură.

În ceea ce privește modul de înregistrare în contabilitate a documentelor financiar contabile, precum și modul de completare a acestora, la art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991, actualizată, se precizează:

“**Art. 6** - (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.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Având în vedere aceste prevederi legale se reține că, societățile comerciale au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea financiară, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, iar 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.



Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile pct.46 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“46. [...] (2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>.”

Având în vedere cele prezentate mai sus, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei susținerile societății potrivit cărora: “[...] impozitul pe profit stabilit suplimentar de echipa de inspecție fiscală, pentru perioada .....– ....., referitor la achizițiile de combustibil [...] au fost stabilite în mod nelegal și netemeinic și ca atare, nu pot fi luate în considerare. [...]. Achizițiile de combustibil au fost realizate în folosul operațiunilor taxabile [...], achizițiile de combustibil au fost efectuate întocmai cum prevede legiuitorul ”, întrucât societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală și nici ulterior în susținerea contestației mijloace de probă, respectiv documente justificative reglementate de Codul de procedură fiscală, de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

\* Referitor la dobânzile și penalitățile în sumă totală de .....lei (.....lei accesorii aferente impozitului pe profit + .....lei accesorii aferente TVA), se reține că acestea au fost calculate în conformitate cu prevederile art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120.1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și sunt legal datorate bugetului general consolidat de către societatea comercială, conform principiului de drept “accesoriul urmează soarta principalului”.

Centralizând cele prezentate mai sus, **se va respinge contestației ca neîntemeiată** pentru **suma totală de .....lei** reprezentând: impozit pe profit (.....lei), accesorii aferente (.....lei), taxa pe valoarea adăugată (.....lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (.....lei).

**IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației** formulată de **S.C. .... S.R.L.** din ....., jud. ...., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .... din ....., act administrativ fiscal* emis de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ...., în conformitate cu prevederile art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), ca și cele ale art.216 alin.(1) și (4) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu art.352 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală (în vigoare începând cu data de 01.01.2016), cu modificările și completările ulterioare, se:

## **DECIDE**

**1. Suspendarea soluționării contestației** formulată de **S.C. ....S.R.L.** din ....., jud. ...., împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. ....din .....*, pentru suma totală de .....lei – din care:

- .....lei impozit pe profit suplimentar;
- .....lei accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar;
- .....lei taxa pe valoarea adăugată de plată;
- ..... lei accesorii aferente TVA de plată.

Soluționarea contestației va fi reluată la data la care societatea contestatoare 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 deciziei.

**2 Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de .....lei reprezentând:

- .....lei impozit pe profit suplimentar;

- .....lei accesorii aferente impozitului pe profit suplimentar;
- .....lei taxa pe valoarea adăugată de plată;
- .....lei accesorii aferente TVA de plată.

**3.** Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

**DIRECTOR GENERAL**