



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală de Soluționare a
Contestațiilor



Agentia Nationala de Administrare Fiscala

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

DECIZIA NR. 251/ 2014

privind soluționarea contestației formulată de
SC .X. SRL din localitatea .X.,
înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală –
Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,
sub **nr.341800/11.09.2006** și reînregistrată sub **nr.921070/24.07.2014**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X. cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestației formulată de **SC .X. SRL** cu domiciliul fiscal în loc..X., județul .X., CUI .X., J.X. împotriva Deciziei de impunere privind sumele suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2006 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2006.

Societatea a contestat Decizia de impunere privind sumele suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2006 pentru suma totală de .X. lei, reprezentând:

- .X. lei impozit pe profit;
- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- .X. lei penalități aferente impozitului pe profit;
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- .X. lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin Decizia nr..X.2006 emisă de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală s-a dispus suspendarea soluționării contestației pe calea administrativă de atac până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea .

Prin adresa nr./2014 emisă de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Serviciul Soluționare Contestații, înregistrată la Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor cu nr..X./2014, se comunică faptul că prin Ordonanța de Scoatere de sub urmărire penală din data de .X./2013 emisă de

Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. pronunțată în Dosarul nr..X., au fost scoși de sub urmărire penală reprezentantul SC .X. SRL, învinuitul .X. și respectiv contabila .X..

Totodată, prin adresa nr..X/2014, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor din adresa nr..X/2014, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice .X. – Administrația Județeană a Finanțelor Publice .X., precizează că Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală din data de .X./2013 emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X. pronunțată în Dosarul nr..X., este definitivă.

Pe cale de consecință, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor constatând că sunt îndeplinite condițiile pentru care a fost suspendată soluționarea contestației pe cale administrativă de atac, respectiv a încetat definitiv latura penală, va relua procedura administrativă conform prevederilor art.214 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr..X./2006 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emise de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., în baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2006, societatea susține următoarele:

1. Aspecte de ordin procedural

a) În susținerea cauzei, contestatoarea precizează că organul fiscal a încălcat prevederile art.55 alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală, aprobate prin HG nr.1050/2004, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la prezentarea de înscrisuri, respectiv organele de inspecție fiscală nu au întocmit opisul documentelor reținute, susținând ulterior lipsa unor documente, lipsind astfel contribuabilul de posibilitatea de a putea dovedi ca aceste documente au fost deja predate.

b) Contestatara susține că Raportul de inspecție fiscală conține la Capitolul V alin.(3) un fals, întrucât organul fiscal susține că agentul economic a dat declarație pe propria răspundere prin care preciza că a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale, iar documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală au fost restituite în totalitate la finalizarea inspecției fiscale.

În realitate, declarația contribuabilului - anexa nr.136 la Raportul de inspecție fiscală nu este completată și are mențiunea administratorului "*Refuz să dau această declarație*".

c) SC .X. SRL precizează că organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile art.89 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în sensul că a stabilit impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată pentru anul 2000, precum și dobânzi și penalități aferente în sumă totală de .X lei pentru care termenul de prescripție de 5 ani prevăzut de lege a expirat.

2. În ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar:

Contestatoarea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au estimat veniturile pe anii 2004 -2005 și au stabilit obligații de plată în sumă de .X lei pentru cele .X. file de avize de colectare a peștelui "tip .X" achiziționate de S.C. .X. SRL de la S.C .X SA .X, întrucât aceste avize constituie documente de uz intern folosite pentru circulația peștelui între punctele de lucru ale societății și nu documente de livrare către terți, acestea neavând calitatea de documente cu regim special pentru operațiuni de comerț.

Contestatoarea mai arată ca organul de inspecție fiscală a stabilit în mod tendențios și exagerat prin estimare obligații de plată suplimentare în sumă de .X lei pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată aferentă veniturilor stabilite suplimentar pentru avizele de însoțire a mărfii lipsă, fără a lua în considerare explicațiile contribuabilului.

Astfel, contestatoarea solicită anularea obligațiilor de plată suplimentare pentru impozitul pe profit și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei precizate în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2006 la Capitolul VI - *Sinteza constatărilor inspecției fiscale*.

II. Prin Decizia de impunere nr..X./2006 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului .X., au fost stabilite obligații fiscale în sarcina societății ca urmare a constatărilor cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr..X./2006, astfel:

Inspecția fiscală a cuprins perioada 01.01.2000 - 31.12.2005 pentru impozit pe profit și TVA.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr..X./2006, reprezentanții Direcției Generale a Finanțelor Publice .X. au efectuat verificarea S.C. .X. SRL privind modul de evidență, calcul, declarare și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat, urmare adreselor nr..X/2005, nr..X/2005 și nr..X/2006 emise de Inspectoratul de Poliție al județului .X..

1. În ceea ce privește impozitul pe profit, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

Anul 2000

- .X lei – deducere fiscală care este constituită peste limita legală încălcând prevederile alin.6 lit.e din OG nr.217/1999 privind Impozitul pe profit;
- .X lei – venituri stabilite suplimentar aferente monetarelor completate și neînregistrate în evidența contabilă în perioada 01.01.2000-31.07.2000, conform art.19 lit.c din Legea nr.87/1994 privind evaziunea fiscală, republicată,
- .X lei – cheltuieli cu investiții care nu au fost justificate cu documente legale conform art.10 alin.2 din OG nr.27/1996, republicată, privind acordarea de facilități persoanelor juridice care investesc în localitățile din Rezervația .X .

Anul 2001

- .X lei reprezintă cheltuială nedeductibilă cu combustibilul conform art.4 pct.6 lit.m din HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit,
- .X lei reprezintă venituri din estimare ce sunt aferente pentru un număr de .X. avize de însoțire a mărfii nejustificate, conform art.19 lit.c din Legea nr.87/1994 privind evaziunea fiscală, republicată,
- .X. lei reprezintă soldul creditor al contului .X. “*venituri din producția stocată*” de care nu s-a ținut cont la calculul impozitului pe profit,
- .X. lei reprezintă valoarea investițiilor pentru care societatea nu a prezentat documente justificative conform art.10 alin.2 din OG nr.27/1996, republicată, privind acordarea de facilități persoanelor juridice care investesc în localitățile din Rezervația .X .

Anul 2002

- .X. lei reprezintă venituri din estimare ce sunt aferente pentru un număr de .X. avize de însoțire a mărfii lipsă, conform art.19 lit.c din Legea nr.87/1994 privind evaziunea fiscală, republicată,
- .X. lei reprezintă valoarea investițiilor pentru care societatea nu a prezentat documente justificative conform art.10 alin.1 și 2 din OG nr.27/1996, republicată, privind acordarea de facilități persoanelor juridice care investesc în localitățile din Rezervația .X ,
- .X. lei diferență impozit 6% pentru veniturile în valută din export conform art.2 alin.4 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Anul 2003

- .X. lei reprezintă venituri din estimare ce sunt aferente pentru un număr de .X. avize de însoțire a mărfii lipsă și .X. avize de însoțire a peștelui colectat, conform art.19 lit.c din Legea nr.87/1994 privind evaziunea fiscală, republicată,
- .X. lei reprezintă cheltuială nedeductibilă rezultată din vânzarea de mijloace fixe sub prețul de achiziție, fiind încălcate prevederile art.19 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997.

Anul 2004

- .X. lei reprezintă venituri din estimare ce sunt aferente pentru un număr de .X. avize de însoțire a mărfii lipsă și .X. avize de însoțire a peștelui colectat, conform art.19 lit.c din Legea nr.87/1994 privind evaziunea fiscală, republicată,
- .X. reprezintă cheltuieli cu amenzi, majorări și penalități, nedeductibile fiscal conform art.21 alin.4 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- .X. lei reprezintă cheltuiulă nedeductibilă rezultată din vânzarea de mijloace fixe sub prețul de achiziție, fiind încălcate prevederile art.19 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997.

Anul 2005

- .X. lei reprezintă cheltuieli de protocol care au depășit limita cotei de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, conform art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,
- .X. lei reprezintă venituri din estimare ce sunt aferente pentru un număr de .X. avize de însoțire a mărfii lipsă, .X. avize de însoțire a peștelui colectat și .X. facturi fiscale nejustificate conform art.66 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și .X. facturi neînregistrate în evidența contabilă nr..X./2005 și nr..X./2005.

Organele de inspecție fiscală au constatat ca S.C. .X. SRL nu a înregistrat în evidența contabilă toate veniturile realizate, motiv pentru care au fost estimate veniturile aferente perioadei 01.01.2000 - 31.12.2005 în baza art.66 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și art.19 (ulterior art.14) din Legea nr.87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale.

Astfel, diferența de impozit pe profit în sumă de .X. lei a fost în primul rând consecința stabilirii prin estimare a unor venituri suplimentare în sumă de .X. lei, compuse din:

- valoarea monetarelor completate și neînregistrate în evidența contabilă în perioada 01.01.2000 - 31.07.2000;
- estimarea veniturilor pentru lipsa în evidența contabilă a unui număr de .X. avize de însoțire a mărfii în perioada 2001 - 2005;
- estimarea veniturilor pentru lipsa unui număr de .X. avize de însoțire a peștelui colectat în perioada 2003-2005, achiziționate de agentul economic cu factura nr..X./2001 de la S.C .X SA .X;
- estimarea veniturilor pentru lipsa unui număr de .X. facturi fiscale în anul 2005, seria .X.-.X., ridicate de la .X. SA .X. cu factura nr..X./2005,
- emiterea a două facturi fiscale nr..X./2005 și nr..X./2005, fără ca acestea să fie înregistrate în evidența contabilă.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că neevidențierea în contabilitate a tuturor veniturilor realizate constituie infracțiune conform art.11 lit.c din Legea nr.87/1994 privind evaziunea fiscală, republicată și art.9 alin.1 lit.b, lit.c din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

Urmare stabilirii ca și nedeductibile a cheltuielilor menționate anterior precum și a veniturilor suplimentare/elementelor similare veniturilor stabilite suplimentar, organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea influenței acestora asupra fiecarui an fiscal, rezultând impozit pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei.

Pentru neplata la scadență a impozitului pe profit suplimentar în cuantum de .X. lei, organele de inspecție au procedat la calcularea de dobânzi și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile HG nr.564/200, HG nr.1043/2001, HG nr.874/2002, HG nr.1513/2002, HG nr.67/2004, HG nr.784/2005, Legea nr.210/2005, OG nr.26/2001, OG nr.61/2002.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de .X. lei, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

Pentru veniturile stabilite suplimentar în suma de .X. lei aferente perioadei 2000 - 2005, organele de inspecție fiscală au constatat ca S.C .X. SRL nu a colectat taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

La capitolul TVA, organele de inspecție fiscală au diminuat taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru facturile fiscale incomplete, nedatate, cu lipsa denumire client, cu lipsa cod fiscal, pentru facturi fiscale în copie xerox, pentru facturi fiscale care nu aparțineau societății emitente, bonuri fiscale pentru carburanți care nu cuprindeau denumirea contribuabilului cumpărător, numărul de înmatriculare al autovehiculului, cu valoarea de .X. lei, astfel:

- anul 2000 – TVA în sumă de .X. lei conform art.19 lit.a, art.25 lit.B din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.10.12 lit.a și lit.b, și pct.10.13 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată,

- anul 2001 – TVA în sumă de .X. lei conform art.19, art.25 lit.B alin.a din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.10.12 lit.a din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată,

- anul 2002 – TVA în sumă de .X. lei conform art.19, art.25 lit.B din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.10 lit.g), pct.10.12 lit.b din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a

Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, art.29 lit.B din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată,,
- anul 2003 – TVA în sumă de .X. lei conform art.24 alin.1 lit.a și alin.2 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, coroborat cu art.62 alin.1 din HG nr.598/2002 privind Normele de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

Pentru TVA în sumă de .X. lei stabilită suplimentar, organele de inspecție au procedat la calcularea de dobânzi și majorări de întârziere în sumă de .X. lei și penalități de întârziere în sumă de .X. lei, în conformitate cu prevederile HG nr.564/200, HG nr.1043/2001, HG nr.874/2002, HG nr.1513/2002, HG nr.67/2004, HG nr.784/2005, Legea nr.210/2005, OG nr.26/2001, OG nr.61/2002, Legea nr.210/2005.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, care au stat la baza întocmirii raportului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de societate și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

A. PROCEDURA

1. Referitor la afirmația societății, potrivit căreia „[...] controlul fiscal s-a desfășurat la sediul organului fiscal cu reținerea tuturor documentelor financiar-contabile ale societății comerciale .X. SRL .X.. [...] actele financiar-contabile ale societății se află în continuare la organul fiscal și după finalizarea controlului”, organele de soluționare a contestației rețin din punct de vedere factual, respectiv din cuprinsul documentelor aflate la dosarul contestației, că organele fiscale au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2005 prin care au dispus măsura “[...] centralizării avizelor de însoțire a mărfii care au fost emise și facturile fiscale aferente acestora, pentru perioada 01.01.2000-30.06.2005.”, măsură având ca termen 15 zile, dar care nu a fost respectată conform precizării din Raportul de inspecție fiscală nr..X./2006 “Agentul economic nu a respectat această măsură, fapt pentru care s-a efectuat estimarea veniturilor.”

De asemenea, la dosarul contestației se regăsesc Anexele nr.50, nr.56-57 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2006, din care reiese că administratorul societății d-nul .X. menționează că o parte din documentele lipsă, respectiv Avize de însoțire a mărfii sau Avize de colectare a peștelui, au fost distruse și incendiate, o parte a fost pierdută în apă iar o altă parte a fost sustrasă, fără a fi prezentate documente justificative potrivit HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, respectiv

ANEXA 1B privind NORMELE METODOLOGICE pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă „ART. 12 - Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de înseriere și numerotare, pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.”

iar la art.4 din OMFP nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, care prevede:

“În cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați:

a) să anunțe, în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană, a municipiului .X., respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului .X., după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de poliție;

b) să transmită Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrase, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii.”

Având în vedere prevederile legale enunțate, se reține în sarcina agenților economici obligația privind gestionarea și folosirea formularelor cu regim special, respectiv obligația administratorului, a ordonatorului de credite sau a altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului în ceea ce privește formularele cu regim special.

În cazul în care lipsa sau pierderea formularelor cu regim special a fost stabilită până la data de .X./2008, se reține că societatea avea obligația să anunțe organele fiscale în termen de 24 de ore de la constatare și să transmită în 48 de ore Companiei Naționale „Imprimeria Națională” SA lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor pierdute sau sustrase și să le declare nule în Monitorul Oficial al României.

Totodată, administratorul sau persoanele care au obligația gestionării patrimoniului unității, vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Totodata, găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, poate constitui motiv de revizuire a sancțiunilor aplicate, în condițiile legii.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr..X./2006 și Anexelor nr.50, 56 și 57, SC .X. SRL nu a putut justifica modul de utilizare pentru un număr de .X. avize de însoțire a mărfii, precum și pentru un număr de .X. avize de însoțire a peștelui colectat.

În consecință, din analiza acestor documente, precum și din analiza Anexei nr.136 la Raportul de inspecție fiscală nr..X./2006 *Declarația administratorului* emisă conform art.103 alin.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu rezultă care documente anume (aferele a cărei perioade) au fost reținute de organele de inspecție fiscală; nu au fost prezentate procese verbale privind operațiunea de ridicare de înscrisuri de către organele de inspecție fiscală, ce acte cu regim special au fost reținute de organele de inspecție fiscală în condițiile în care reprezentantul societății declară că acestea au fost fie pierdute, fie sustrate, arse sau aruncate în apă.

Mai mult, argumentele societății referitoare la reținerea de documente de către organele de inspecție fiscală, respectiv faptul că administratorul societății a refuzat să completeze *Declarația administratorului* conform art.103 alin.8 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, potrivit art. 65 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale „*Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”, iar neprobarea celor afirmate determină respingerea contestației.

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că la Capitolul IV „Alte constatări” din Raportul de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au consemnat în scris următoarele: „*Conform prevederilor art.102 alin. (8) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, sub sancțiunea faptei de fals în declarații, prevăzută la art. 292 din Codul penal, agentul economic a dat declarație pe propria răspundere prin care declară că: a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală toate documentele și informațiile solicitate pentru desfășurarea inspecției fiscale, iar documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală au fost restituite în totalitate la finalizarea inspecției fiscale, declarație anexată la prezentul raport de inspecție fiscală (anexa 136)*”.

Astfel, atâta vreme cât Decizia de impunere nr..X./2006 cuprinde toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 46 din Codul de procedura fiscală, iar inspecția fiscală s-a realizat cu respectarea

normelor aplicabile in materie, argumentele contestatarului vădesc o interpretare trunchiata ori formalist excesivă a dispozițiilor legale în materie.

2. Cu privire la nerespectarea prevederilor legale privind prescripția, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal prin actul administrativ fiscal contestat obligații fiscale aferente perioadei 01.01.2000-31.12.2000, în condițiile în care termenul de prescripție a dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale pentru impozitul pe profit începe să curgă de la data de 01 ianuarie a anului urmator celui în care s-a nascut creanța fiscală, iar pentru TVA de la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se depune decontul.

În fapt, începând cu data de .X./2005, SC .X. SRL a fost supusă unei inspecții fiscale care a avut ca obiect verificarea modului de constituire, declarare și plată a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului de stat, urmare a adreselor nr..X/2005, .X./2005 și .X./2006 emise de Inspectoratul de Poliție a județului .X., Serviciul de Poliție .X .

Inspecția fiscală s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală în data de .X./2006 și emiterea *Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..X./2006*.

Prin contestația formulată, societatea sustine că, întrucât "*Organul de control fiscal a încălcat prevederile art.89 din Codul de procedură fiscală, republicată, referitoare la termenul de prescripție a obligațiilor fiscale*", înțelege să invoce prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale pentru creanțele născute în decursul anului 2000.

În drept, potrivit dispozițiilor art. 231 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează că:

"Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă."

Astfel, se reține că în ceea ce privește data de la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferențelor de obligații fiscale se constată ca aceasta este în stransă legatură cu momentul în care s-a nascut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În aplicarea art.231 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost emisă Decizia Comisiei de proceduri fiscale nr..X./2008 aprobată prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr..X./2008, publicată

În Monitorul Oficial al României nr..X. din .X./2008, care la pct.1 precizează : ***“Termenul în curs la data intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se calculează după normele legale în vigoare la data când acestea au început să curgă. Întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”.***

Potrivit Deciziei Comisiei de proceduri fiscale nr..X./2008 se reține că întreruperea și/sau suspendarea termenului de prescripție, *“se supun/supune normelor în vigoare la data când acestea s-au produs”* astfel încât cauzele de întrerupere și/sau suspendare pot fi atât cele prevăzute de legea veche, cât și cele prevăzute de noua lege, pentru termenele care au început să curgă sub imperiul legii vechi.

Așadar, norma legală în vigoare la data când a început să curgă termenul de prescripție a stabilirii obligațiilor fiscale aferente anului 2000, invocat de contestatară a fi prescris a fost Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art.21 stipulează:

“ART. 21

Dreptul organelor fiscale de a stabili diferențe de impozite și majorări de întârziere pentru neplata în termen a acestora, precum și de a constata contravenții și a aplica amenzi și penalități pentru faptele a căror constatare și sancționare sunt, potrivit legii, de competența organelor fiscale, pentru o perioadă impozabilă, se prescrie după cum urmează:

a) în termen de 5 ani de la data la care a expirat termenul de depunere a declarației pentru perioada respectivă;

b) în termen de 5 ani de la data ultimului termen legal de plată a impozitului, în cazul în care legea nu prevede obligația depunerii declarației;

c) în termen de 5 ani de la data comunicării, către contribuabil, a impozitului stabilit de organele fiscale în condițiile prevăzute de lege”.

Totodată, se reține că art.23 alin.1 si alin.2, art.89 alin.1 si 2 și art.90 alin.2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare la data începerii inspecției fiscale precizează:

“Art. 23 - (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

(2) Potrivit alin.(1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

“Art. 89 - (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) *Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin.(1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art.23, dacă legea nu dispune altfel.*"

“Art. 90 - (2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

Se reține că, prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând perioada de timp în care se poate valorifica un drept.

În ceea ce privește **taxa pe valoare adăugată**, potrivit art.25 lit.C, pct. b) din OG nr.3/1992 modificat de OG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată:

“Platitorii de taxa pe valoarea adăugată au următoarele obligații

C. Cu privire la evidența operațiunilor:

[...] b) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, decontul privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor;”

Potrivit art.29 lit.C, pct.c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată *“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și/sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații:*

C. Cu privire la evidența operațiunilor:

[...]c) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, decontul privind taxa pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice;”

Referitor la **impozitul pe profit**, la art.15 și 16 din OG nr.70/1994 privind impozitul pe profit, aplicabilă în perioada 1994-2002, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“ART.15 - (1) Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României și a societăților bancare care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozitul.

(3) Contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la alineatul precedent, au obligația să plătească în contul impozitului pe profit pentru trimestrul IV, până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor, o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pe lunile octombrie și noiembrie, iar pentru luna decembrie adaugă o sumă echivalentă cu impozitul calculat pentru luna noiembrie, urmând ca regularizarea pe baza datelor din bilanțul contabil să se efectueze până la termenul prevăzut pentru depunerea bilanțului contabil.

ART. 16 - (1)) În cursul anului fiscal, contribuabilii au obligația de a depune declarația de impunere până la termenul de plată al impozitului inclusiv, urmând ca după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat până la termenul prevăzut pentru depunerea bilanțului contabil.*

(2) Contribuabilii sunt răspunzători pentru calculul impozitelor declarate și pentru depunerea în termen a declarației de impunere.”

De asemenea, potrivit anexei nr.2 și 4b) din INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat" și formularului "Declarație privind impozitul pe profit" din Ordinul ministrului finanțelor nr.1313/1999 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor de declarare a obligațiilor de plată la bugetul de stat datorate de persoanele juridice:

“Anexa 2 - Declarația se depune lunar, până la data de 25 a lunii următoare lunii la care se referă.

Declarația se va depune trimestrial, până la data de 25 a primei luni din trimestrul următor, de către acei contribuabili care, potrivit reglementărilor în vigoare, au obligația declarării trimestriale a impozitului pe profit și care datorează numai acest impozit.

Completarea declarației se va face conform termenelor de declarare prevăzute de legile fiscale, astfel:

- 1. lunar: pentru taxa pe valoarea adăugată; [...]);*
- 2. trimestrial: pentru impozitul pe profit; [...]*

Anexa 4b. - Se completează și se depune anual, după definitivarea impozitului pe profit pe baza datelor din bilanțul contabil anual, până la data de 15 aprilie a anului curent pentru anul expirat.”

În concluzie, se reține ca termenul de depunere a decontului de taxă pe valoarea adăugată, conform art.29 lit.C, pct.c) din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, este data de 25 a lunii următoare și termenul de depunere declarației de impunere pentru impozitul pe profit trimestrial, este data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, iar definitivarea acestuia se efectuează la 15 aprilie a anului următor.

În consecință, **termenul de prescripție începe să curgă** astfel:

- pentru TVA aferentă lunii ianuarie 2000, obligația declarativă intervine la data de **25.02.2000**, termen de la care începe să curgă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare reprezentând TVA,

-pentru impozitul pe profit aferent anului 2000, obligația declarativă intervine la data de 16.04.2001, termen de la care începe să curgă prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare reprezentând impozit pe profit,

si se sfârșește în 5 ani de la data expirării termenului de depunere a decontului/declarației conform art.21 din Ordonanța Guvernului nr.70/1997 privind controlul fiscal, cu modificările ulterioare, în vigoare în anul 2000.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că argumentele contestatarului cu privire la efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale nu sunt întemeiate în ceea ce privește impozitul pe profit.

În ceea ce privește TVA, din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că inspecția fiscală a început la data de 06.09.2005, dată la care organele de inspecție fiscală au consemnat că agentul economic nu deținea Registrul unic de control fiind sancționat contravențional în acest sens, iar termenul de prescripție a dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare reprezentând TVA începe să curgă de la data de **25.02.2000**.

Astfel, pentru perioada cuprinsă între 01.01.2000 – 31.07.2000 argumentele contestatarii sunt întemeiate privind prescripția dreptului organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații suplimentare reprezentând TVA, și urmează a se admite contestația pentru TVA stabilită suplimentar de plată și accesoriile aferente în această perioadă, iar pentru perioada cuprinsă între 01.08.2000 – 31.12.2000 nu se pot reține în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contestatarii, fapt pentru care se va respinge ca neîntemeiată excepția prescripției dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, invocată de contestatară, precum și celelalte excepții procedurale și se va analiza fondul cauzei.

B. FOND

Referitor la suma de .X. lei, reprezentând:

-.X. lei impozit pe profit;

- .X. lei majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei penalități aferente impozitului pe profit;**
- .X. lei taxa pe valoarea adăugată;**
- .X. lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;**
- .X. lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă organul de inspecție fiscală în mod legal a stabilit aceste obligații fiscale suplimentare în condițiile în care pentru o parte societatea nu justifică

documentele constatate lipsă, iar pentru altă parte nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei și nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, pe perioada verificată 2000 - 2005, organele de inspecție fiscală au constatat lipsa unui numar de .X. avize de însoțire a mărfii/peștelui colectat, documentele fiind achizitionate de la distribuitori autorizați și de la Serviciul Administrativ, Arhivă și gestionare Formulare - .X..

SC .X. SRL nu a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală niciun proces verbal din care sa rezulte seria si numarul documentelor cu regim special casate, iar administratorul societății a declarat conform notelor explicative nr.50, 56-57 faptul că documentele lipsă, respectiv Avize de însoțire a mărfii sau Avize de însoțire a peștelui colectat, au fost distruse și incendiate, o parte au fost pierdute în apă, iar o altă parte au fost sustrase.

Întrucât, **SC .X. SRL** nu a putut justifica modul de utilizare a acestor documente cu regim special s-au aplicat prevederile art.60 (devenit ulterior art. 66) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, privind estimarea veniturilor aferente documentelor cu regim special nejustificate.

Organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea medie/aviz de însoțire prin impartirea veniturilor anuale aferente avizelor emise la numarul de avize emise și inregistrate in contabilitate.

Avand in vedere cele constatate in timpul inspectiei fiscale s-au stabilit venituri impozabile suplimentare în sumă de **.X. lei** si TVA colectata suplimentara în sumă de **.X. lei**.

Contestatară deși contestă în totalitate obligațiile fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr..X./2006 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisa in baza Raportului de inspecție fiscală nr..X./2006, reprezentând impozit pe profit și TVA, precum si accesoriile aferente, prin contestație nu prezintă argumente și nu invocă temeiuri de drept cu privire la impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în suma de **.X. lei** și veniturilor impozabile în sumă de **.X. lei**, precum și TVA în sumă de **.X. lei**, după cum urmează:

Diferente cheltuieli

Anul 2000

- .X lei – deducere fiscală care este constituită peste limita legală încălcând prevederile alin.6 lit.e din OG nr.217/1999 privind Impozitul pe profit;
- .X lei – venituri stabilite suplimentar aferente monetarelor completate și neînregistrate în evidența contabilă în perioada 01.01.2000-31.07.2000, conform art.19 lit.c din Legea nr.87/1994 privind evaziunea fiscală, republicată,

- .X lei – cheltuieli cu investiții care nu au fost justificate cu documente legale conform art.10 alin.2 din OG nr.27/1996, republicată, privind acordarea de facilități persoanelor juridice care investesc în localitățile din Rezervația .X .

Anul 2001

- .X lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă cu combustibilul conform art.4 pct.6 lit.m din HG nr.402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit,

- .X. lei reprezintă soldul creditor al contului .X. “*venituri din producția stocată*” de care nu s-a ținut cont la calculul impozitului pe profit,

- .X. lei reprezintă valoarea investițiilor pentru care societatea nu a prezentat documente justificative conform art.10 alin.2 din OG nr.27/1996, republicată, privind acordarea de facilități persoanelor juridice care investesc în localitățile din Rezervația .X .

Anul 2002

- .X. lei reprezintă valoarea investițiilor pentru care societatea nu a prezentat documente justificative conform art.10 alin.1 și 2 din OG nr.27/1996, republicată, privind acordarea de facilități persoanelor juridice care investesc în localitățile din Rezervația .X ,

- .X. lei diferență impozit 6% pentru veniturile în valută din export conform art.2 alin.4 din Legea nr.414/2002 privind impozitul pe profit.

Anul 2003

- .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă rezultată din vânzarea de mijloace fixe sub prețului de achiziție, fiind încălcate prevederile art.19 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997.

Anul 2004

- .X reprezintă cheltuieli cu amenzi, majorări și penalități, nedeductibile fiscal conform art.21 alin.4 lit.b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- .X. lei reprezintă cheltuielă nedeductibilă rezultată din vânzarea de mijloace fixe sub prețului de achiziție, fiind încălcate prevederile art.19 din HG nr.909/1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, modificată și completată prin Ordonanța Guvernului nr.54/1997.

Anul 2005

- .X. lei reprezintă cheltuieli de protocol care au depășit limita cotei de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, conform art.21 alin.3 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

- .X. lei reprezintă venituri din estimare ce sunt aferente pentru un număr de .X. facturi fiscale nejustificate conform art.66 din OG nr.92/2003 privind Codul

de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și .X. facturi neînregistrate în evidența contabilă nr..X./2005 și nr..X./2005.

Diferențe TVA

Pentru veniturile stabilite suplimentar în suma de .X. lei aferente perioadei 2000 - 2005, organele de inspecție fiscală au constatat că S.C .X. SRL nu au colectat taxa pe valoarea adăugată în suma de **.X. lei**.

La capitolul TVA, organele de inspecție fiscală au diminuat taxa pe valoarea adăugată deductibilă pentru facturile fiscale incomplete, nedatate, cu lipsa denumire client, cu lipsa cod fiscal, pentru facturi fiscale în copie xerox, pentru facturi fiscale care nu aparțineau societății emitente, bonuri fiscale pentru carburanți care nu cuprindeau denumirea contribuabilului cumpărător, numărul de înmatriculare al autovehiculului, cu valoarea de **.X. lei**, astfel:

- anul 2000 – TVA în sumă de .X. lei conform art.19 lit.a, art.25 lit.B din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.10.12 lit.a și pct.10.13 din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată,

- anul 2001 – TVA în sumă de .X. lei conform art.19 lit.a, art.25 lit.B din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.10.12 lit.a din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată,

- anul 2002 – TVA în sumă de .X. lei conform art.19 lit.a, art.25 lit.B din OUG nr.17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, pct.10 lit.g), pct.10.12 lit.b din HG nr.401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, art.29 lit.B din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată,,

- anul 2003 – TVA în sumă de .X. lei conform art.24 alin.1 lit.a și alin.2 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată, coroborat cu art.62 alin.1 din HG nr.598/2002 privind Normele de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

În drept, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, sunt aplicabile prevederile art. 13 din O.U.G. nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată, în vigoare până la data de 01.06.2002, art. 18 din *Legea nr. 345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată începând cu 01.01.2002 și art. 134 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal*.

În ceea ce privește impozitul pe profit, sunt aplicabile art. 4 din Ordonanța Guvernului nr. 70/1004, republicată, privind impozitul pe profit în vigoare până la data de 01.07.2002, art. 9 din Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit în vigoare până la data de 01.01.2004 și art. 19 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, începând cu 01.01.2004, potrivit cărora 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 luându-se în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, se reține că în vederea efectuării inspecției fiscale ca urmare a adreselor nr..X/2005, nr..X/2005 și nr..X/2006 emise de Inspectoratul de Poliție a județului .X., organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea reprezentantului societății documentele justificative și prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .X./2015 au dispus „*centralizarea tuturor avizelor de însoțire a mărfii care au fost emise și facturilor fiscale aferente acestora, pentru perioada 01.01.2000 – 30.06.2005*”, măsură neadusă la îndeplinire de către societate.

De asemenea, întrucât contribuabilul nu a efectuat inventarierea patrimoniului la data de 31.12.2005 conform O.M.F.P. nr. 1753/2004, a fost sancționat de organele de inspecție fiscală, fiind întocmit în acest sens Procedul verbal de constatare și sancționare a contravențiilor nr. .X./2006 și a fost amendat cu suma de .X. lei.

Se reține de asemenea că, în conformitate cu prevederile art.60, ulterior art.66 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, conform carora:

“(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.”

și ale pct.65.1 și 65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit caruia:

**“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.”

Din prevederile legale enunțate anterior, se reține ca în situația în care evidențele contabile și fiscale sau documentele justificative nu se mai regăsesc, iar societatea nu și-a îndeplinit obligațiile legale privind refacerea acestora, organul fiscal are obligația să determine baza de impunere prin estimare luând în considerare elementele cele mai apropiate situației de fapt.

În ceea ce privește formularele de avize pretipărite, potrivit ANEXEI 1B privind NORMELE METODOLOGICE pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă la HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, precizează:

“ART. 1- Persoanele juridice și persoanele fizice prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr.82/1991, au obligația să organizeze și să asigure evidența, gestionarea și corecta utilizare a formularelor cu regim special de înscriere și numerotare, cum sunt: facturile, chitanțele, avizele de însoțire a mărfii, alte documente, cu ajutorul cărora se stabilesc volumul de activitate, plățile și încasările efectuate în raport cu bugetul de stat, clienții, furnizorii sau cu alte persoane fizice și juridice.”

Conform ANEXEI 1A, din același act normativ sus menționat, se precizează că AVIZUL DE ÎNSOȚIRE A MĂRFII (cod 14-3-6A):

“1. Servește ca:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;
- **document ce stă la baza întocmirii facturii;**
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași unități;
- document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul aceleiași unități în cazul transferului.[...]

4. Se arhivează:

- la furnizor:
- la compartimentul desfacere (exemplarul 2);
- la compartimentul financiar-contabil, **atașat la exemplarul 3 al facturii (exemplarul 3);**
- la cumpărător:
- la compartimentul financiar-contabil, **atașat la exemplarul 1 al facturii (exemplarul 1).”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că persoana impozabilă care efectuează o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar care să prezinte atașat avizul de însoțire, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică avizul în mod unic, să țină evidențe pentru orice operațiune întocmită în conformitate cu prevederile din norme.

Întrucât societatea contestată a utilizat formularele de avize pretipărite, avea obligația să respecte prevederile HG nr.831/1997 pentru aprobarea

modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu privire la evidența operativă și modul de gestionare și utilizare a acestor formulare tipizate.

Astfel, în cazul în care se constată lipsa unor formulare numerotate în conformitate cu prevederile art.1 alin.(5) din Hotărârea Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, societatea avea obligația verificării împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, respectiv declararea ca fiind nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.

Fata de aceste prevederi legale rezulta ca la estimarea bazei de impunere a impozitului pe profit cat si a taxei pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au in vedere elementele care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiei si informatii referitoare la activitatea din perioada verificata si documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, in lipsa acestora, organele de inspectie fiscala vor avea în vedere datele si informatiile detinute despre contribuabilii cu activitati similare.

În același sens este și punctul de vedere exprimat într-o speță asemănătoare, la solicitarea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor de Direcția Generală .X. prin adresa nr..X./2010.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, organul de solutionare a contestației reține:

- organele fiscale au emis Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspectie fiscală nr..X./2005 prin care au dispus măsura “[...] *centralizării avizelor de însoțire a mărfii care au fost emise și facturile fiscale aferente acestora, pentru perioada 01.01.2000-30.06.2005.*”, măsură având ca termen 15 zile, dar care nu a fost respectată conform precizării din Raportul de inspectie fiscală nr..X./2006 “*Agentul economic nu a respectat această masură, fapt pentru care s-a efectuat estimarea veniturilor.*”

- conform notelor explicative ale administratorului societății, Anexele 50, nr.56-57, acesta precizează faptul că:

1.anexa 50 – referitor la avizele de însoțire a mărfii pentru perioada 2000-2001 „[...] o parte din documentele de arhivă au fost pierdute în apă unde erau și cotoarele de la avizele respective care au fost declarate nule la o publicație locală”, or societatea nu prezintă în susținere documente justificative;

2. anexa nr.56 – referitor la formularele cu regim special lipsa în perioada 2005-2005, respectiv un număr de .X. buc avize de însoțire a mărfii, administratorul societății declară ca în anul 2005 au fost sustrate din autoutilitara societății;

3. anexa nr.57 - .X. avize de colectare a peștelui au fost incendiate în primăvara anului 2003 la punctul de lucru din localitatea .X., jud..X., or în luna ianuarie 2005 societatea contestată emite avizul cu nr..X. seria .X. care face parte din cele .X. avize declarate ca fiind arse.

În consecință, există contadiție între afirmația din anexa nr.57 privind incendierea avizelor și afirmația reprezentantului legal.

Or, potrivit HG nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, respectiv ANEXA 1B privind NORMELE METODOLOGICE pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă, pentru perioada 2004-2008:

„ART. 3 - Organizarea gestionării, folosirii și evidenței formularelor prevăzute la art. 2 se face potrivit prevederilor prezentelor norme metodologice, iar răspunderea revine administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane care au obligația gestionării patrimoniului.

ART. 8 - Formularele care nu se mai folosesc se restituie la magazie pe baza Bonului de predare-transfer, restituire, cod 14-3-3A, și se înregistrează ca intrare în Fișa de magazie a formularelor cu regim special, cod 14-3-8/b, menționându-se numerele și seria formularelor primite.

ART. 10 - Formularele neutilizabile, defectuos tipărite sau în alte cazuri similare se anulează prin barare pe diagonală, făcându-se mențiunea "ANULAT", pe toate exemplarele, și se restituie, cu excepția formularelor din carnete broșate, gestionarului de formulare, sub semnătura persoanei predatoare, în fișa de magazie a formularului cu regim special înscriindu-se numărul și seria formularului respectiv în coloana "formulare neutilizabile", urmând a fi predate la arhivă și păstrate conform normelor legale.

ART. 11 - Formularele utilizate și cele neutilizabile, până la predarea lor la arhivă, se păstrează la compartimentul care le-a folosit, în ordinea numerelor, pentru a permite controlul în orice moment al utilizării acestora.

ART. 12 - Orice lipsuri sau pierderi de formulare numerotate, în magazie sau la compartimentele care le utilizează, vor fi aduse la cunoștință, în scris, administratorului, ordonatorului de credite sau altor persoane, care au obligația gestionării patrimoniului unității, care vor dispune cercetarea și verificarea împrejurărilor în care s-au produs lipsurile sau pierderile și eventuala tragere la răspundere a celor vinovați, conform legii.

Formularele cu regim special de inseriere și numerotare, pierdute sau sustrate se declară nule în Monitorul Oficial al României, Partea a III-a, după sesizarea organelor în drept.”

iar la art.4 din OMFP nr.29/2003 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, prevede:

“In cazul pierderii sau sustragerii formularelor cu regim special, agenții economici sunt obligați:

a) să anunțe, în termen de 24 de ore de la constatare, pierderea sau sustragerea formularelor cu regim special la direcția generală a finanțelor publice județeană, a municipiului .X., respectiv la administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului .X., după caz; pentru sustragere vor fi anunțate și organele de poliție;

b) să transmită Companiei Naționale "Imprimeria Națională" - S.A. lista seriilor și plajelor de numere ale formularelor cu regim special pierdute sau sustrate, în termen de 48 de ore de la constatarea pierderii sau sustragerii.”

În consecința, **masura declarării ca pierdute a avizelor solicitate de organele de inspecție fiscală nu reprezintă o justificare a neutilizării acestora.**

Astfel, **gestionarea defectuoasă a formularelor cu regim special** care rezulta din toate documentele anexate la dosarul contestației, **neidentificarea avizelor care fac obiectul prezentei situații**, inexistența bonurilor de consum prin care au fost date în consum documentele cu regim fiscal în scopul obținerii de venituri impozabile, precum și faptul că **societatea nu a putut justifica modul de utilizare a acestor avize**, corelarea acestora cu facturile fiscale emise, neaducerea la îndeplinire a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..X./2005, organele de inspecție fiscală în mod legal au estimat veniturile aferente acestor avize nejustificate și TVA aferentă acestora.

Referitor la argumentele contestatoarei privind estimarea bazei de impunere, se reține:

a) S.C. .X. SRL menționează faptul că cele .X. file de avize de însoțire a peștelui colectat tip .X achiziționate de la SC .X SA „[...] constituie documente de uz intern utilizate pentru circulația peștelui între punctele de lucru ale societății și nu documente de livrare către terți, neavând calitatea de documente cu regim special cerută de lege pentru operațiunile de comerț”, argumente care nu pot fi reținute întrucât organele de inspecție fiscală au constatat din cele .X. file avize de însoțire a peștelui colectat din zona de pescuit, .X. de file au fost înregistrate în evidența contabilă a societății.

Mai mult, S.C. .X. SRL nu a prezentat în susținere documente justificative privind modul de gestionare a acestor avize de însoțire a peștelui colectat din

zona de pescuit, respectiv dacă societatea și-a respectat obligațiile legale privind recepționarea, utilizarea și înregistrarea avizelor de însoțire a peștelui colectat din zona de pescuit.

b) referitor la precizarea contestatarei privind faptul că „*organul de control a stabilit în mod tedențios și exagerat, prin estimare, obligații suplimentare [...] pentru avizele de însoțire a mării lipsă, fără a lua în considerare explicațiile contribuabilului.*”, se reține faptul că aceste argumente care nu pot fi reținute întrucât organele de inspecție fiscală au întreprins toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop și-a exercitat rolul său activ, potrivit art. 94 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.*

Totodată, potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ mai sus-menționat „*Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.*

iar conform art. art. 65 alin. (1): „***Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal***”.

Mai mult, se reține că SC .X. SRL prin contestație nu combate modul/calculul privind estimarea veniturilor pentru avizele nejustificate de contribuabil, ci doar precizează generic că modul folosit este tedențios și exagerat, fără a prezenta un alt mod de estimare, iar sintagma “*tedențios și exagerat*” nu este justificată.

Întrucât, organele de inspecție fiscală au analizat modul de organizare a societății, tipurile de activități desfășurate, modul de înregistrare a veniturilor, data achiziționării formularelor cu regim special, data dării în folosință a acestora și, în urma acestei analize s-a decis adoptarea metodei de estimarea veniturilor ca fiind cea mai apropiată de situația de fapt fiscală și a fost efectuată conform prevederilor legale în vigoare.

Mai mult, prin Ordonanța de scoatere de sub urmărire penală din data de .X./2013 emisă de Parchetul de pe lângă Judecătoria .X., procurorul de caz reține că *“înv. .X. a precizat că a înregistrat în contabilitate toate documentele ce i-au fost prezentate de către administrator și că privind actele distruse sau sustrase, nu cunoaște de ce nu au fost depuse diligentele prevăzute de lege. Referitor la cheltuielile cu combustibili pentru care au fost înregistrate în contabilitatea societății mai multe facturi aparținând unor societăți cu date de identificare nereale, înv. .X. a precizat că nu a avut cunoștință despre faptul că societățile respective nu există, facturile fiindu-i date pentru înregistrare în contabilitate de către înv. .X..[...]”*, or aceste mențiuni susțin faptul că societatea avea obligația să țină evidența operativă a formularelor cu ajutorul Fișei de magazie a formularelor cu regim special (cod .X.), care se completează distinct pentru fiecare tip de formular, pe măsura aprovizionării acestora și care se eliberează din magazie pe baza bonului de consum, dintr-un bonier distinct, gestionat de persoană care are obligații gestionării acestora. Or, societatea nu a prezentat documente care facă dovada că aceste facturi au fost utilizate în ordinea succesiunii, după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate, respectiv că au existat în gestiunea sa și că nu au fost utilizate sau au fost restituite ca urmare a neutilizării, fapt pentru care organele de inspectie fiscala in mod legal au estimat veniturile aferente acestor avize nejustificate si TVA aferentă acestora.

În ceea ce privește impozitul pe profit aferent cheltuielilor nedeductibile în suma de .X. lei și veniturilor impozabile în sumă de .X. lei, precum și TVA în sumă de .X. lei, pentru care **prin contestație nu aduce niciun argument de fapt și de drept în susținerea cauzei si nici documente prin care să înlăture constatările organelor de inspectie fiscală**, se reține că potrivit prevederilor art.206 (1) lit.c) și lit.d) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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

[..] c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”, iar potrivit pct.2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală

nr.450/2013 „**organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv**”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

Ca urmare, în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) și lit. b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, contestația va fi respinsă ca neîntemeiată și nemotivată pentru impozitul pe profit și TVA stabilite suplimentar în perioada supusă verificării.

Însă, având în vedere că așa cum s-a reținut în motivarea prezentei decizii, pentru perioada 01.01.2000 – 31.07.2000 dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând TVA s-a prescris, iar prin adresa nr..X./2014, organele de inspecție fiscală, au precizat, la solicitarea organului de soluționare a contestației, că TVA stabilită suplimentar în perioada 01.01.2000 – 31.07.2000 este în cunatum de .X. lei, iar accesoriile aferente în sumă de .X., în temeiul art. 216 alin.1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se va admite parțial contestația formulată de **S.C. .X. SRL** și se va anula parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală nr..X./2006, repectiv pentru suma de **.X. lei**.

*

* *

Referitor la accesoriile aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar și ramase de plată în suma de .X. lei, stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere contestată, se reține că stabilirea de accesorii în sarcina contestatarii reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natură impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, SC .X.

SRL, datorează și accesoriile în sumă de **.X. lei** aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de **.X. lei** și în sumă de **.X. lei** aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de **.X. lei**, aceasta reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul principal.

Pentru considerentele arătate și conform temeiurilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.a) și lit.b) din OPANAF nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulată de **S.C. .X. SRL** împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2006* emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului **.X.**, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** impozit pe profit;
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** penalități aferente impozitului pe profit;
- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Admiterea contestației și anularea parțială a *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..X./2006*, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului **.X.**, pentru suma de **.X. lei**, reprezentând:

- **.X. lei** taxa pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- **.X. lei** penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel **.X.** sau Curtea de Apel **.X.**, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,