



**DECIZIA nr. 137 din 2012**

privind soluționarea contestației formulate de  
**SC X SRL,**

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita  
sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../2012, asupra contestației formulate de **SC X SRL** – CIF RO ..., cu sediul în ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr.F-HR-.../2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xx.xxx lei**, reprezentând:

- x.xxx lei impozit pe profit;
- xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- xxx lei penalități de întârziere aferente;
- xx.xxx lei taxa pe valoarea adăugată;
- x.xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x.xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- xx.xxx lei impozit pe dividende;
- x.xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x.xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC X SRL**, prin contestația depusă înregistrată sub nr. .../2012, solicită anularea în tot a deciziei de impunere contestate privind suma totală de xx.xxx lei, invocând următoarele motive:

Organele fiscale în cadrul inspecției fiscale efectuate au reținut că societatea contestatară a înregistrat 17 facturi fiscale emise de SC Y SRL, care

sunt fictive și nu au calitatea de document justificativ, deoarece nu sunt înregistrate și nici recunoscute de SC Y SRL.

Contestatară consideră, că pentru motivele sus menționate, aceste facturi nu pot fi luate ca și acte nejustificative, fictive, în condițiile în care la baza emiterii acestora există documente justificative prevăzute de Codul fiscal, respectiv situații de lucrări, rapoarte de lucru, din care rezultă prestarea efectivă a serviciilor, ca urmare acestea sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Societatea contestatoare arată, că conform practicii instanțelor judecătorești aceste facturi nu se pot considera ca și fictive pentru motivele arătate de organele de inspecție fiscală, trebuie urmate alte căi pentru clarificarea acestor documente ca fiind fictive sau nu, în condițiile în care neexistând nici o dovadă certă că facturile în cauză sunt fictive.

Societatea contestă modul de stabilire a impozitului pe profit și pentru faptul că anul 2009 s-a încheiat cu pierdere în sumă de xx.xxx lei, iar baza impozabilă stabilită suplimentar este de x.xxx lei, adică rezultatul net rămas este tot pierdere de xx.xxx lei.

Referitor la impozitul pe dividende stabilit suplimentar, societatea contestatoare arată, că organele fiscale nu aveau dreptul de a calcula impozit pe dividende, până când societatea are pierdere de xx.xxx lei, iar baza de impunere stabilită suplimentar este de xx.xxx lei, adică valoarea facturilor în cauză cu TVA. Se mai arată că un asociat nu poate să ridice dividende din societate până când pierderea nu este acoperită din profitul anilor viitoare.

În concluzie, contestatară arată și dacă se va dovedi că facturile în cauză sunt fictive, cea ce până în prezent nu s-a făcut, nici în acele condiții obligațiile suplimentare nu sunt calculate în mod corect.

**II.** Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HR .../2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală au constatat următoarele:

În perioada august – decembrie 2009 SC X SRL a înregistrat în contabilitate 17 facturi emise de SC Y SRL în valoare xx.xxx lei (xx.xxx lei lucrări de construcții plus TVA în sumă de xx.xxx lei).

Din adresa nr. .../2012 primită de la DGFP – AIF Satu Mare, rezultă că SC Y SRL nu a declarat și nici nu recunoaște nicio livrare către SC X SRL.

Din nota explicativă dată de administratorul societății verificate a reieșit că facturile reprezintă lucrări executate de angajații SC Y SRL, c/val. cărora a fost achitată în numerar administratorului societății furnizoare AB. Organele de inspecție fiscală au constatat că numele corespunde cu administratorul societății, dar CNP înscris pe facturi este invalid.

Pe baza constatărilor sus menționate organele de inspecție fiscală au stabilit că cele 17 facturi în cauză sunt fictive (fără să sesizeze organele abilitate prin lege pentru stabilirea existenței sau inexistenței elementelor

constitutive ale infracțiunii), ca urmare prin decizia de impunere contestată au stabilit următoarele măsuri:

1. Cu suma de xx.xxx lei a fost recalculat rezultatul fiscal al anului 2009, respectiv din pierdere fiscală a rezultat profit impozabil (în decizia de impunere, la motivul de fapt, nu este descrisă situația concretă cum s-a ajuns la bază impozabilă suplimentară de x.xxx lei), stabilind suplimentar x.xxx lei impozit pe profit, la care s-a mai calculat accesorii în sumă totală de xxx lei.

2. Taxa pe valoarea adăugată în sumă de xx.xxx lei aferentă celor 17 facturi nu a fost acceptată la deducere, stabilind ca obligație de plată suplimentară, invocând ca motiv de drept art. 145 alin. 1 din Codul fiscal „dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei”, s-a mai calculat accesorii în sumă de x.xxx lei.

3. Valoarea totală a celor 17 facturi de xx.xxx lei a fost considerată ca dividende conform art. 7 alin.1 pct. 12 din Codul fiscal, prin însușirea acestor sume de administratorul societății care este și asociat, ca urmare s-a stabilit impozit pe dividende nereținut, ca obligație suplimentară suma de xx.xxx lei, calculându-se și accesorii în sumă totală de x.xxx lei.

**III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se reține:**

***Cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, poate să se pronunțe asupra obligațiilor suplimentare de plată stabilite de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care nu au fost respectate în totalitate regulile privind inspecția fiscală, iar reverificarea s-a efectuat cu nerespectarea regulilor prevăzute de lege, respectiv nu a fost emisă decizie de reverificare din partea conducătorului inspecției fiscale.***

**În fapt**, la solicitarea DGFP – AIF Satu Mare organele de inspecție, în perioada 05.07.2012 – 09.08.2012, au efectuat un control încrucișat la SC X SRL în vederea verificării realității tranzacțiilor cu SC Y SRL din ..., județul Satu Mare, având la bază neconcordanțele din declarațiile 394 pe perioada 2007 – 2011.

În urma controlului încrucișat organul de inspecție fiscală din cadrul AIF Harghita a încheiat procesul verbal nr. .../2012, prin care s-a constatat că în perioada 11.08.2009 – 31.12.2009 SC X SRL a înregistrat în evidențele contabile 17 facturi emise de SC Y SRL în valoare totală de xx.xxx lei din care TVA în sumă de xx.xxx lei.

Prin procesul verbal sus menționat organul de inspecție fiscală, făcând referire la adresa nr. .../2012 DGFP – AIF Satu Mare prin care se precizează că SC Y SRL nu recunoaște nicio livrare către SC X SRL, concluzionează că toate facturile înregistrate sunt fictive și urmează efectuarea unei inspecții fiscale parțiale în vederea stabilirii prejudiciului cauzat prin înregistrarea acestor documente.

Din documentele aflate în dosarul cauzei s-a rezultat, că paralel cu controlul încrucișat, în perioada 05.07.2012 – 09.08.2012, s-a efectuat și o inspecție fiscală pe perioada de 01.01.2009 – 31.12.2009, cu toate că numai prin procesul verbal de control încrucișat nr. .../2012 s-a recomandat ca „urmează efectuarea unei inspecții fiscale parțiale”. Din raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012 s-a rezultat că la SC X SRL s-a mai efectuat o inspecție fiscală generală pe perioada 01.01.2006 - 31.12.2010, constatările fiind consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2011, deci inspecția fiscală efectuată concomitent cu controlul încrucișat solicitat de DGFP Satu Mare reprezintă reverificarea perioadei 01.01.2009 – 31.12.2009.

Având în vedere, că în dosarul cauzei nu s-a aflat decizia de reverificare emisă în conformitate cu art.105<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2011, organul de soluționare a contestației a solicitat de la AIF Harghita depunerea acestor documente, la care AIF a depus copia raportului de inspecție fiscală încheiat cu ocazia inspecției inițiale, iar prin adresa nr. .../2012 s-a comunicat că **nu a fost emisă decizie de reverificare pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2009**.

Un alt aspect constatat din analizarea documentelor dosarului este că, cu toate că inspecția fiscală a început la data de 05.07.2012 avizul de inspecție fiscală a fost emis numai la data de 07.08.2011 (fără dovada comunicării), perioada avizată pentru verificare fiind 01.01.2009 – 31.12.2011, față de care inspecția s-a realizat (reverificat) pe perioada 01.01.2009 – 31.12.2009.

**În drept**, cu privire la regulile inspecției art.105 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

***„Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării”.***

și în conformitate cu prevederile art.105<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

***„Reguli privind reverificarea***

**(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.**

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

**(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”**

De asemenea, potrivit prevederilor pct. 102.6 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**„102.6. Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art.88 din Codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării.**

*Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală”.*

În conformitate cu textul de lege sus citat, reverificarea aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit, taxă, contribuție reprezintă o excepție de la regula care interzice această reverificare, aceasta operând numai în cazurile expres prevăzute de lege, respectiv în situația în care de la încheierea inspecției fiscale și până la împlinirea termenului de prescripție apar date suplimentare, necunoscute organului de inspecție fiscală la data efectuării verificării care influențează rezultatele acestora, excepțiile fiind de strictă interpretare și aplicare.

În consecință, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, interzice reverificarea unui contribuabil pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, cu excepțiile strict prevăzute la art. 105(3), în care caz la începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare.

Față de textele de lege aplicabile în speță, se reține că prin verificarea materializată prin raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012 în baza căruia s-a emis decizia de impunere nr. F-HR .../2012, s-a revenit asupra

constatărilor organelor de inspecție fiscală din cadrul Direcției generale a finanțelor publice Harghita cuprinse în raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2011, față de care stabilind obligații fiscale suplimentare din impozit pe profit, impozit pe dividende, taxa pe valoarea adăugată cu accesoriile aferente, în sumă totală de xx.xxx lei.

Potrivit prevederilor pct. 9.3. 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:

*„Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației.”*,  
iar conform pct. 9.5.

*„Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, prescripția, puterea de lucru judecat și excepția reverificării pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale.”*

Având în vedere prevederile art. 213 (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *„Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”* și că în cazul de speță există excepția reverificării pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale, care reprezintă excepție de fond, organul de soluționare a contestației nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.

**În consecință, decizia de impunere nr. F-HR .../2012 emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HR .../2012 a fost întocmită cu încălcarea prevederilor art.105 alin.3) și art.105<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care vor fi anulate obligațiile suplimentare de plată în sumă totală de de xx.xxx lei, stabilite ca urmare a reverificării pe perioada 01.01.2009 -31.12.2009. Urmare anulării actului de reverificare rămân valabile constatările consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. F-HR .../2011 întocmit anterior de organele de inspecție fiscală pentru perioada 01.01.2009 -31.12.2009, până la o reverificare (dacă va fi cazul) cu respectarea tuturor reglementărilor legale în acest sens.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art.105, art. 105<sup>1</sup>, art. 206, art. 209, art. 213 din Ordonanța

Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**Anularea** deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **F-HR .../2012** emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de **xx.xxx lei**, reprezentând:

- x.xxx lei impozit pe profit;
- xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- xxx lei penalități de întârziere aferente;
- xx.xxx lei taxa pe valoarea adăugată;
- x.xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x.xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- xx.xxx lei impozit pe dividende;
- x.xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente;
- x.xxx lei dobânzi/majorări de întârziere aferente.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

**DIRECTOR EXECUTIV,**