



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. .../2012



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgfp-bn.ro

DECIZIA NR. 71/17.12.2012

privind soluționarea contestației depusă de SC LL SRL
cu sediul în ..., jud. Bistrița-Năsăud
înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../08.11.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .../07.11.2012, în legătură cu contestația formulată de dl L.M. administrator al SC LL SRL.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../27.09.2012, act administrativ fiscal emis de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin care s-au stabilit în sarcina societății **obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de ... lei.**

Din cuprinsul contestației reiese faptul că petenta contestă integral obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite în sarcina sa constând în:

- **impozit pe profit în sumă de ... lei;**
- **accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, din care dobânzi/majorări de întârziere – ... lei și penalități de întârziere – ... lei;**
- **TVA stabilită suplimentar în sumă de ... lei;**
- **accesorii aferente TVA în sumă de ... lei, din care dobânzi/majorări de întârziere – ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.**

Analizând datele din dosar și având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din *Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare*, constatăm că în speță Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să soluționeze cauza.

Din analiza datelor și a documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../27.09.2012 (filele nr. 46-50), s-au stabilit suplimentar în sarcina SC LL SRL obligații fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei.

Decizia menționată mai sus a fost întocmită în baza Raportul de inspecție fiscală nr. .../27.09.2012 (filele nr. 1-45), raport în care sunt consemnate rezultatele inspecției efectuate la SC LL SRL, CUI ..., având ca obiect de activitate comerț cu amănuntul cu îmbrăcăminte din piele, societate aflată în stare de inactivitate temporară declarată la Registrul Comerțului începând cu data de 07.04.2011. Organele de control au cuprins în verificare pentru impozitul pe profit perioada 01.01.2008-31.03.2012 și pentru TVA perioada 01.02.2008-30.04.2011. Menționăm că societatea în cauză a fost înregistrată pentru prima dată în scopuri de TVA cu data de 01.02.2008, iar ca urmare a declarării stării de inactivitate temporară la Registrul Comerțului cu data de 07.04.2011, înregistrarea în scopuri de TVA a fost anulată începând cu data de 01.05.2011.

În fapt, s-au constatat următoarele:

I.1 Referitor la impozitul pe profit – perioada verificată 01.01.2008-31.03.2012:

A) SC LL SRL a efectuat achiziții de la SC SLS SRL în trim. IV 2008 și trim. I 2009, valoarea acestora fiind de ... lei, TVA aferentă ... lei. Organele de control au constatat că există neconcordanțe între sumele declarate de societate în calitate de beneficiar și furnizorul de mărfuri prin Declarația informativă privind livrările și achizițiile de bunuri/servicii pe teritoriul României (cod 394). Mai mult, societatea verificată nu a prezentat la control facturile de aprovizionare de la această societate pentru trim. I 2009. Facturile de aprovizionare de la SC SLS SRL au valori de 5.000 lei fiecare, numerotarea acestora făcându-se în ordine, iar decontarea s-a realizat în numerar. Având în vedere aceste aspecte, organele de inspecție fiscală au suspiciunea că tranzacțiile cu SC SLS SRL sunt fictive, solicitând efectuarea unui control încrucișat la acest furnizor.

În urma controlului încrucișat efectuat, organele Activității de Inspecție Fiscală Buzău, transmit Procesul-verbal nr. .../27.02.2012 (filele nr. 16-17) din care rezultă că societatea furnizoare nu desfășoară activitate la sediul declarat, acesta fiind expirat, iar administratorul nu a putut fi identificat. Conform bazei de date ANAF societatea a fost declarată inactivă prin OpANAF nr. 2499/21.09.2010, starea de inactivitate începând cu data de 07.10.2010, pentru neîndeplinirea obligațiilor declarative, ultimele declarații fiind depuse la luna martie 2008.

Organele de inspecție fiscală concluzionează că au motive întemeiate să considere că tranzacțiile cu SC SLS SRL nu sunt reale și, apreciind că facturile de aprovizionare nu pot avea calitatea de documente justificative, nu acordă deductibilitate fiscală pentru cheltuielile de aprovizionare în sumă de ... lei.

Pentru faptele prezentate în acest subcapitol, respectiv înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale și care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspecție au sesizat organele de urmărire penală (a se vedea în acest sens Procesul-verbal nr. .../27.09.2012 – filele nr. 51-53 și adresa nr.

.../04.10.2012 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud – filele nr. 54-56).

În drept, măsura e motivată prin prisma prevederilor art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal și Decizia V/15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție prin care s-a decis că nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative cuprind mențiuni incomplete, inexacte sau care nu corespund realității.

B) În urma verificării documentelor contabile se constată că societatea s-a aprovizionat în semestrul I 2010 cu mărfuri de la SC LPI SRL și SC AR SRL în valoare de ... lei, TVA aferentă lei. Din informațiile disponibile în baza de date ANAF reiese faptul că cele două societăți au fost declarate inactive cu data de 11.06.2009 și scoase din evidența plătitorilor de TVA din 01.07.2009. Prin urmare, organele de control au considerat ca și cheltuiială nedeductibilă din punct de vedere fiscal suma de ... lei.

În drept, au fost avute în vedere prevederile art. 11 alin. (1²) și ale art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil și a impozitului pe profit, întocmind în acest sens anexa nr. 3 (fila nr. 30). Conform acestei situații, pentru perioada verificată, s-a stabilit un impozit pe profit suplimentar în sumă totală de ... lei, după cum urmează:

- pentru anul 2008 impozitul pe profit suplimentar este în sumă de ... lei determinat prin luarea în considerare și a pierderii fiscale în cuantum de ... lei;
- pentru anul 2009 impozitul pe profit suplimentar este în sumă de ... lei determinat prin influența pierderii fiscale în cuantum de ... lei și a impozitului minim corect stabilit de societate în sumă de ... lei;
- pentru anul 2010 s-a diminuat pierderea fiscală cu suma de ... lei, rămânând de recuperat suma de ... lei.

Pentru debitul stabilit suplimentar reprezentând impozit pe profit s-au calculat, în conformitate cu art. 120 alin. (1) și art. 120¹ alin. (1) și alin. (2) lit. c) din Codul de procedură fiscală dobânzi/majorări de întârziere în sumă de ... lei (modul de calcul e cuprins în anexa nr. 4 – fila nr. 29) și penalități de întârziere în sumă de ... lei (prin aplicarea cotei de 15%, debitul stabilit suplimentar având o scadență mai mare de 90 de zile).

I.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată – perioada verificată 01.02.2008-30.04.2011:

A) Prin prisma aspectele constate și prezentate detaliat la pct. I.1 lit. A, referitor la achizițiile efectuate cu SC SLS SRL, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă acestora în sumă de ... lei. Așa cum s-a arătat, tranzacțiile derulate cu acest furnizor, sunt considerate fictive, organele de control menționează că documentele de intrare provenite de la SC SLS SRL nu au calitatea de document justificativ, și prin urmare nu sunt îndeplinite condițiile legale prevăzute la art. 6 alin. (1)-(2) din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată, cu

modificările și completările ulterioare. Mai mult, pentru trim. I 2009 societatea nu deține facturile de achiziție emise de acest furnizor.

Pentru faptele prezentate în acest subcapitol, respectiv înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli care nu au la bază operațiuni reale și care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspecție au sesizat organele de urmărire penală (a se vedea în acest sens Procesul-verbal nr. .../27.09.2012 – filele nr. 51-53 și adresa nr. .../04.10.2012 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud – filele nr. 54-56).

În drept, s-a considerat că nu sunt îndeplinite prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, coroborate cu Decizia V din 15.01.2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție.

B) În ceea ce privește achizițiile efectuate de la contribuabilii inactivi, respectiv SC LPI SRL și SC AR SRL, organele de control nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA aferentă acestora, în sumă de ... lei.

Măsura a fost motivată în drept prin prisma art. 11 alin. (1²) din Codul fiscal.

C) Organele de inspecție au stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de ... lei, având în vedere cele de urmează:

Din analiza dosarului fiscal al societății rezultă că aceasta și-a suspendat activitatea începând cu data de 07.04.2011, iar din data de 01.05.2011 a fost scoasă din evidența plătitorilor de TVA. Conform bilanțului de verificare încheiat la data de 30.04.2011 (filele nr. 1-3) societatea figurează în sold cu un TVA neexigibil în sumă de ... lei, aferent stocului de marfă în valoare de ... lei.

Odată cu anularea înregistrării în scopuri de TVA societatea avea obligația să procedeze la ajustarea taxei deduse inițial pentru stocul de marfă. Constatând că societatea nu a îndeplinit această procedură, organele de control au efectuat ajustarea taxei deduse inițial pentru mărfurile aflate în stoc, astfel:

- cu ocazia unui control inopinat efectuat anterior prezentei inspecții fiscale au efectuat inventarierea faptică a stocului de marfă, constatându-se că stocul scriptic corespunde cu cel faptic, respectiv ... haine de piele în valoare de ... lei, precizându-se că de la efectuarea inventarierii și până la data încheierii actului de control, societatea nu a mai desfășurat activitate, aceasta fiind suspendată;

- s-a stabilit prețul de achiziție al hainelor de piele conform recepțiilor – ... lei (fără TVA) pentru o haină de piele;

- s-a procedat la calculul TVA dedus inițial pentru stocul de marfă – ... lei (... lei/buc.*... buc.*24%).

În drept, au fost avute în vedere prevederile art. 148 lit. c) din Codul fiscal și ale pct. 53 alin. (6) din Normele de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004.

Pentru sumele stabilite suplimentar reprezentând TVA au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în cuantum ... lei (modul de calcul al acestora se regăsește în anexa nr. 6 - filele nr. 26-27). De asemenea, au fost calculate și penalități de întârziere în sumă de ... lei (prin aplicarea cotei de 15%, debitul stabilit suplimentar având o scadență mai mare de 90 de zile).

În drept, au fost avute în vedere prevederile art. 120 alin. (1) și art. 120¹ alin. (1) și alin. (2) lit. c) din Codul de procedură fiscală.

După finalizarea acțiunii de control, prin decizia nr. .../28.09.2012 (filele nr. 11-13) s-au dispus măsuri asiguratorii asupra stocului de marfă existent constând în ... haine de piele, măsuri care fost puse în aplicare, așa cum rezultă din procesul-verbal de sechestrul asigurător încheiat în data de 01.10.2012 la sediul societății (filele nr. 5-7).

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../27.09.2012 (filele nr. 46-50) contribuabilul a depus contestație (fila nr. 62) înregistrată la registratura Direcției Generale a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud sub nr. .../30.10.2012 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../02.11.2012.

În fapt, petenta contestă Decizia de impunere nr. .../27.09.2012 (filele nr. 46-50) pe motiv că organele de inspecție fiscală au reținut ca netemeinic în sarcina sa obligații fiscale suplimentare de plată constând în impozit pe profit și accesorii aferente în cuantum de ... lei și TVA și accesorii aferente în cuantum de ... lei. Aceasta, referindu-se la relațiile comerciale desfășurate cu SC SLS SRL, apreciază neegalitatea deciziei contestate prin prisma următoarelor considerente,:

- organul constator prezumă existența unor tranzacții fictive și ilegale cu SC SLS SRL doar pe baza unui control încrucișat în urma căruia s-a constatat că societatea nu desfășoară activitate la sediul declarat, acesta fiind expirat, administratorul neputând fi identificat, societatea fiind declarată inactivă din data de 07.10.2010, fără a se avea în vedere situația acestei societăți în perioada în care au fost efectuate achizițiile de la această societate;

- susține că a fost cumpărător de bună credință, a achitat marfa societății furnizoare, a înregistrat-o în evidența contabilă, plătind impozitele aferente și TVA;

- apreciază că nu intră în atribuțiile sale să facă verificări la sediul sau în documentele societății furnizoare;

- dovedirea corectitudinii sau bune credințe în efectuarea unei tranzacții nu este restrânsă sub aspect probatoriu, putându-se administra orice probă pe calea contestației la executare, în acest sens solicitând audierea martorilor D.C. și L.P., indicând domiciliul acestora.

- menționează că TVA deductibilă aferentă achizițiilor de la această societate a fost verificată la vremea respectivă de organele abilitate;

- cât privește facturile lipsă, care nu au fost prezentate organelor de control, se precizează că a demarat procedura refacerii acestor documente.

În drept, petenta invocă prevederile art. 205 din Codul de procedură fiscală.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, motivele invocate de contestatară și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

III.1 Referitor la relația comercială cu SC SLS SRL:

În fapt, prin Decizia de impunere nr. .../27.09.2012 (filele nr. 46-50) și Raportul de inspecție fiscală (filele nr. 1-45), având la bază tranzacțiile cu acest furnizor, s-au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În concret, organele de inspecție au stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de ... lei și nu au acordat drept de deducere pentru TVA în

cuantum de ... lei, sume consemnate în facturile fiscale emise de SC SLS SRL și înregistrate în trim. IV 2008 și trim. I 2009. Mai mult, petenta justifică în fața organelor de control înregistrarea achizițiilor din trim. I 2009 numai prin notele de recepție a mărfii, fără a prezenta facturile de aprovizionare, situația descrisă fiind motivată de administratorul societății prin faptul că a pierdut dosarul care conținea documentele respective.

În cererea introductivă, referindu-se la relațiile comerciale cu acest furnizor, petenta susține că a fost un cumpărător de bună credință iar organele de control nu au avut în vedere situația societății furnizoare în perioada în care au fost realizate respectivele achiziții, ci au considerat tranzacțiile ca fiind fictive și ilegale în baza informațiilor cuprinse în actul de control încrucișat transmis de structura de inspecție fiscală a jud. Buzău. Mai mult, aceasta susține că TVA aferentă acestor tranzacții a fost verificată la vremea respectivă de organele abilitate. De asemenea, susține că a demarat procedura refacerii facturilor de achiziție care nu au fost prezentate cu ocazia controlului.

Cu adresele nr. .../14.11.2012 (fila nr. 75) și nr. .../29.11.2012 (fila nr. 126) organele de soluționare au solicitat petentei, printre altele, depunerea facturilor emise de furnizorul SC SLS SRL și a documentelor care să probeze susținerile conform cărora TVA aferentă tranzacțiilor a fost verificată la vremea respectivă de către organele abilitate. Petenta a dat curs solicitării, prin adresa nr. .../28.11.2012 (fila nr. 125) și prin documentul înregistrat sub nr. .../11.12.2012 (filele nr. 126-129), iar în ceea ce privește documentele de achiziție, depune facturile înregistrate în trim. IV anul 2008, documente care au fost prezentate și organelor de control (facturile nr.1-11 – filele nr. 103-123). Despre facturile înregistrate în trim. I anul 2009, documente care nu au fost prezentate organelor de control, precizează că au fost sustrate în urma unui incident avut cu mașina cu care se deplasa la piață, depunând în probațiune doar notele de recepție.

Potrivit art. 213 alin. (5) din Codul de procedură fiscală: "*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.*"

Prin urmare, înainte de analiza fondului cauzei, organul de soluționare a contestației este obligat mai întâi să verifice și să se pronunțe asupra excepțiilor de procedură și a celor de fond.

Excepția de fond ridicată de petentă se referă la faptul că deducerea TVA aferentă tranzacțiilor cu SC SLS SRL a fost verificată la vremea respectivă de organele abilitate. Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Prin adresa nr. .../19.11.2012 (fila nr. 77) organele de soluționare au solicitat organelor de control lămuriri legate de susținerile petentei, iar prin adresa nr. .../21.11.2012 (fila nr. 78) acestea precizează că societatea în cauză nu a mai fost verificată pe linie de TVA.

Cu adresa nr. .../29.11.2012 (fila nr. 126) s-a solicitat expres petentei să probează cu documente susținerile referitoare la faptul că societatea a mai fost verificată pentru TVA dedusă, aferentă achizițiilor de la SC SLS SRL. Ca răspuns la solicitarea organelor de soluționare, petenta transmite procesul-verbal de sechestr

asigurator pentru bunurile mobile, înregistrat sub nr. .../11.12.2012 (filele nr. 127-129).

Potrivit art. 65 alin. (1) din Codul de procedură fiscală „*contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal*”. În consecință, având în vedere faptul că deși petentei i s-a solicitat depunerea documentelor care să susțină afirmațiile sale, aceasta transmite procesul-verbal de sechestrul asigurator pentru bunuri mobile, document care n-are nici o legătură cu ceea ce i-a fost cerut să prezinte. Reținem că în cauză organele de inspecție fiscală au stabilit cu ocazia verificării obligației fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei, motiv pentru care au stabilit măsuri asiguratorii pentru stocul de marfă, încheind în acest sens documentele prevăzute de legislația în materie (decizie de instituire a măsurilor asiguratorii, referatul justificativ și procesul-verbal de sechestrul asigurator pentru bunurile mobile (filele nr. 5-13). Constatăm că documentul transmis de petentă înregistrat sub nr. .../11.12.2012 - filele nr. 127-129) se referă la instituirea sechestrului asiguratoriu pentru stocul de marfă existent, organele de control procedând astfel întrucât exista pericolul ca debitorul să se sustragă de la urmărire, să își ascundă sau să-și risipească patrimoniul. Prin urmare, documentul transmis nu dovedește în nici un fel susținerile petentei referitoare la existența unei alte verificări asupra TVA aferentă achizițiilor în cauză.

Așa fiind, considerăm că excepția de fond invocată de societate este neîntemeiată, fapt pentru care se va proceda la analiza contestației pe fond.

Pentru faptele constatate care au prezentate detaliat în preambulul prezentei decizii, respectiv înregistrarea în evidența contabilă a unor documente care nu au la bază operațiuni reale și care ar putea întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, organele de inspecție au sesizat organele de urmărire penală (a se vedea în acest sens adresa nr. .../04.10.2012 – filele nr. 54-56 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud și Procesul Verbal nr. .../27.09.2012 – filele nr. 51-53)..

În raport cu starea de fapt descrisă mai sus urmează să se examineze dacă, pentru obligațiile suplimentare constând în impozit pe profit în cuantum de ... lei și TVA în cuantum de ... lei, aferente tranzacțiilor efectuate cu SC SLS SRL, contestația formulată de SC LL SRL poate fi analizată pe fond, în condițiile în care pentru aspectele constatate au fost sesizate organele de urmărire penală.

Legat de tranzacțiile efectuate cu SC SLS SRL se ridică două chestiuni:

- 1) cea referitoare la achizițiile de mărfuri din trim. IV 2008 în valoare de ... lei, TVA aferentă ... lei, în baza facturilor numerotate de la 1-11 (filele nr.103-123);
- 2) cea referitoare la achizițiile de mărfuri din trim. I 2009 în valoare de ... lei, TVA aferentă ... lei, pentru care societatea nu prezintă facturi fiscale ci numai note de recepție (filele nr. 91-102).

În drept, în speța analizată sunt incidente dispozițiile art. 214 alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală: „*Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

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

1) Referitor la prima problemă ridicată, cu implicații asupra impozitului pe profit în sumă de ... lei și la TVA în sumă de ... lei:

Având în vedere că, în cauză, obiectul litigiului izvorăște din aprecierea făcută de organele de inspecție asupra unor înregistrări și operațiuni considerate nereale care, prin înregistrarea lor în evidențele contabile și fiscale, au condus la diminuarea obligațiilor bugetare reprezentând impozit pe profit în cuantum de ... lei și TVA în cuantum de ... lei, fiind sesizate organele de urmărire penală competente, constatăm că numai în funcție de stabilirea naturii faptelor săvârșite, a realității și legalității documentelor întocmite și folosite, inclusiv a tranzacțiilor reflectate în acestea, se poate asigura soluționarea legală și temeinică a contestației.

Din acest punct de vedere, confirmarea sau infirmarea constatărilor organelor de control privitoare la facturile în cauză și la realitatea operațiunilor consemnate în acestea ar determina adoptarea, pe fondul cauzei, a unor soluții diferite în ceea ce privește menținerea sau anularea obligațiilor fiscale stabilite prin actul atacat (în concret Decizia de impunere nr. .../27.09.2012).

Prin urmare, organul de soluționare nu se poate pronunța pe fondul cauzei înainte de a se rezolva latura penală, în speță ridicându-se problema realității operațiunilor derulate de patentă cu SC SLS SRL.

Cu alte cuvinte, faptele pentru care s-au sesizat organele de urmărire penală au o influență directă și determinată asupra soluției ce urmează a se da cu ocazia rezolvării pe fond a contestației și, în consecință, pentru asigurarea legalității și temeiniciei actului de soluționare se impune suspendarea procedurii administrative prevăzută de Codul de procedură fiscală, până când organele în drept sesizate se vor pronunța asupra realității și legalității documentelor și operațiunilor în cauză.

Așa fiind, pentru suma de ... lei, reprezentând impozit pe profit și TVA în sumă de ... lei, soluționarea contestației formulată de petentă urmează a fi suspendată.

În virtutea principiului de drept potrivit căruia “*accessorium sequitur principale*”, accesoriile aferente în sumă de ... lei (... lei-dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere), urmează a fi suspendate.

2) Referitor la a doua chestiune, cu implicații asupra impozitului pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei:

Deși pentru aspectele consemnate în Raportul de inspecție referitoare la înregistrarea în evidența contabilă a unor documente provenind de la tranzacțiile cu SC SLS SRL, au fost sesizate organele de urmărire penală (a se vedea în acest sens adresa nr. .../04.10.2012 – filele nr. 54-56 înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud și Procesul Verbal nr. /27.09.2012 – filele nr. 51-53), organul de soluționare legal investit apreciază că pentru acest capăt de cerere nu se impune suspendarea soluționării contestației, având în vedere că, în raport cu problematica ce se ridică, rezultatul finalizării acțiunii penale nu poate influența soluția ce urmează a se da pe fondul cauzei în procedura administrativă.

În concret, pentru capătutul de cerere privind deductibilitatea cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor de la SC SLS SRL înregistrate în evidența contabilă în trim. I 2009, obligațiile bugetare stabilite suplimentar în sarcina SC LL SRL izvorăsc, în principal, din neacordarea dreptului de deducere a unor cheltuieli și a TVA aferentă, care nu au fost probate cu documente de achiziție cu ocazia inspecției fiscale, și despre care, în urma intervențiilor organelor de soluționare, petenta menționează că i-au fost sustrase. În susținere aceasta depune notele de recepție și arată că facturile în cauză au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări și în declarațiile transmise organului fiscal. În atare situație, indiferent dacă faptele constituie sau nu infracțiuni, măsura fiscală este aceeași.

În aceste condiții, se va trece la analiza cauzei prin prisma celorlalte aspecte pe care le presupune.

Față de starea de fapt prezentată, urmează a se stabili, dacă petenta are drept de deducere la calculul profitului impozabil a cheltuielilor și a TVA înregistrate în evidența contabilă în trim. I anul 2009 aferente facturilor emise sub antetul SC SLS SRL, în condițiile în care nu deține respectivele documente iar în probațiune depune note de recepție.

Pe linia impozitului pe profit:

În drept, sunt aplicabile următoarele prevederi legale:

- art. 19 alin. (1) din Codul fiscal: „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.(...)”

- pct. 12 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004: „Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.”

- art. 21 alin. (4) lit. f) din Codul fiscal: Nu sunt deductibile „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”.

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

art. 6 alin. (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”.

alin. (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.”

art. 26: „În caz de pierdere, sustragere sau distrugere a documentelor financiar-contabile se vor lua măsuri de reconstituire a acestora, potrivit reglementărilor emise în acest sens, în termen de maxim 30 de zile de la constatare,

iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia.”

- O.M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile - Anexa nr.1-Norme metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile:

pct. 1 „Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).”

pct. 2 „ Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”

pct. 3 „În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.” (...)

pct. 15 „Factura se întocmește și se utilizează în conformitate cu prevederile Codului fiscal.”(...)

pct. 41 „Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice. Pentru acele situații în care prin alte reglementări speciale se prevede că formularul original trebuie să fie păstrat la altă unitate, atunci la înregistrarea în contabilitate este folosită copia documentului respectiv.”

- O.M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile - Anexa nr.2 - Norme specifice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile:

„Notă de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1A)

1. a) Servește ca:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;

- document justificativ pentru încărcare în gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

b) Se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
- bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
- bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
- bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
- bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;
- mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

c) În alte cazuri decât cele menționate la lit. b), recepția și încărcarea în gestiune, după caz, și înregistrarea în contabilitate se fac pe baza documentului de livrare care însoțește transportul (factura, avizul de însoțire a mărfii etc.).

2. Se întocmește în două exemplare, la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul, după caz, pe măsura efectuării recepției. În situația în care la recepție se constată diferențe, Nota de recepție și constatare de diferențe se întocmește în trei exemplare de către comisia de recepție legal constituită.

În cazul în care bunurile materiale sosesc în tranșe, se întocmește câte un formular pentru fiecare tranșă, care se anexează apoi la factură sau la avizul de însoțire a mărfii.

Datele de pe verso formularului se completează numai atunci când se constată diferențe la recepție.

3. Circulă:

- la gestiune, pentru încărcarea în gestiune a bunurilor materiale recepționate (toate exemplarele);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru întocmirea formelor privind reglementarea diferențelor constatate (toate exemplarele), precum și pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, atașată la documentele de livrare (factura sau avizul de însoțire a mărfii);
- la unitatea furnizoare (exemplarul 2) și la unitatea de transport (exemplarul 3), pentru comunicarea lipsurilor stabilite.”

Din coroborarea textelor legale menționate rezultă că, în speță, justificarea deductibilității cheltuielilor din punct de vedere fiscal se face în baza exemplarului original sau reconstituit al facturii de aprovizionare, document în care se consemnează efectuarea operațiunii economico-financiare și care stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

În contestația formulată petenta menționează că a demarat procedura reconstituirii facturilor de achiziție, însă, deși i-au fost solicitate prin adresa nr. ...14.11.2012 (fila nr. 75) transmiterea acestora, nu s-a dat curs solicitării. În speța supusă analizei, petenta avea obligația de a proceda la reconstituirea documentelor în termen de maxim 30 de zile de la constatarea dispariției acestora. Presupunând că lipsa facturilor a fost sesizată numai cu ocazia controlului, se constată că după mai bine de două luni de zile de la momentul respectiv, contestatara nu poate dovedi că ar fi inițiat vreun demers în procedura reconstituirii.

Înțelegem că în cauză societatea are ca obiect de activitate comerțul cu amănuntul, caz în care, în baza facturii de aprovizionare cu mărfuri se întocmește

notelor de recepție și constatare a diferențelor (cod 14-3-1A), document de recepție și încărcare în gestiune care stă la baza determinării și înregistrării în evidența contabilă a prețului de vânzare. Prezentarea notelor de recepție fără facturile de aprovizionare care au stat la baza întocmirii lor, nu justifică realitatea tranzacțiilor dintre furnizor și beneficiar și, prin urmare, nici deductibilitatea fiscală a cheltuielilor de achiziție.

Pentru cele prezentate mai sus, capătul de cerere pentru acordarea deductibilității cheltuielilor în sumă de ... lei înscrise în facturile emise de SC SLS SRL, având implicații asupra impozitului pe profit în cuantum de ... lei, pentru care contestatara nu a prezentat documentele justificative reglementate de normele legale, cererea urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

În virtutea principiului de drept potrivit căruia “*accessorium sequitur principale*”, accesoriile aferente în sumă de ... lei (... lei-dobânzi/majorări de întârziere și ... lei penalități de întârziere), urmează a fi respinse ca neîntemeiate.

Pe linia taxei pe valoarea adăugată:

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal și ale pct. 46 din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, norme legale care dispun:

- art. 146 alin. (1) din Codul fiscal: „*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*”;

- pct. 46 alin. (1) din H.G. nr. 44/2004: “*Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială*”.

Analizând temeiul de drept prezentat, reținem că legiutorul a prevăzut, ca și în cazul impozitului pe profit, justificarea dreptului de deducere a TVA numai în baza exemplarului original sau reconstituit, conform legii, a facturii de achiziție. Așa cum s-a arătat în analiza impozitului de profit petenta nu face dovada reconstituirii, în termenele și condițiile prevăzute de lege, a facturilor de achiziție despre care menționează că i-au fost sustrate din mașină, prin urmare aceasta nu poate beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în aceste documente

Pe cale de consecință, organul de soluționare urmează a respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de ... lei reprezentând TVA aferentă facturilor înregistrate în trim. I 2009 emise de SC SLS SRL pentru care nu s-au prezentat

aceste facturi, nici pe parcursul inspecției și nici în procedura de soluționare a contestației.

III.2) Referitor la achizițiile efectuate de la SC LPI SRL și SC AR SRL, contribuabili declarați inactivi prin ordin al președintelui ANAF și la ajustarea dreptului de deducere a taxei aferentă mărfurilor existente în stoc ca urmare a anulării înregistrării în scopuri de TVA determinată de declararea stării de inactivitate temporară la Registrul Comerțului:

În fapt, urmarea verificărilor efectuate, s-a constatat că în semestrul I anul 2010 societatea a înregistrat în evidența contabilă achiziții de mărfuri de la SC LPI SRL și SC AR SRL, societăți care au fost declarate inactivе începând cu data de 11.06.2009 și scoase din evidența plătitorilor de TVA cu data de 01.07.2009, organele de control considerând suma de ... lei drept cheltuială nedeductibilă la calculul profitului, măsură ce a afectat diminuarea pierderii fiscale a anului 2010. Totodată, pentru suma de ... lei reprezentând TVA aferent acestor achiziții nu s-a acordat drept de deducere. De asemenea, inspecția fiscală a constatat că societatea verificată nu a procedat la ajustarea taxei deduse aferentă mărfurilor existente în stoc (măsură prevăzută la art. 148 lit. c) din Codul fiscal și pct. 53 alin. (6) din Normele de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004), ca urmare a anulării înregistrării în scopuri de TVA cu data de 01.05.2011 determinată de declararea stării de inactivitate temporară la Registrul Comerțului din 07.04.2012.

Precizăm că despre măsura diminuării pierderii fiscale aferentă anului 2010 cu suma de ... lei ca urmare a tranzacțiilor desfășurate cu cele două societăți declarate inactivе prin ordin al președintelui ANAF nu se face vorbire în contestație.

Se reține că, deși petenta formulează contestație împotriva sumei totale stabilită prin decizia de impunere, aceasta aduce argumente doar pentru tranzacțiile realizate cu SC SLS SRL. Pentru sumele stabilite suplimentar derivând din relațiile comerciale derulate cu SC LPI SRL și SC AR SRL (constând în TVA în sumă de ... lei) și TVA rezultată din ajustarea taxei deduse inițial pentru stocul de marfă ca urmare a scoaterii din evidența plătitorilor de TVA pe motivul suspendării temporare a activității (în cuantum de ... lei), contestatara nu prezintă motive de fapt și de drept în sensul art. 206 lit. c) din Codul de procedură fiscală.

Prin intervențiile cu nr. .../14.11.2012 (fila nr. 75) și nr. .../29.11.2012 (fila nr. 126), organele de soluționare au solicitat petentei să aducă completări referitoare la cele prezentate. Prin adresele transmise de societate, înregistrate sub nr. .../28.11.2012 (fila nr. 125) și nr. .../11.12.2012 (filele nr. 127-129), nu se aduc motivări sau argumente așa cum s-a solicitat de organul de soluționare.

În raport cu cele anterior arătate, problema supusă analizei este dacă organul de soluționare a contestațiilor se poate pronunța pe fond în chestiunile detaliate mai sus, în condițiile în care în contestația depusă și completările ulterioare petenta nu aduce nici un fel de argumente care să contrazică constatările organelor de control.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 10 alin. (2), art. 65 alin. (1) și ale art. 206 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și ale pct. 2.5 și 11.1 din OpANAF nr. 2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

- Codul de procedură fiscală:

art. 10 alin. (2) „*Contribuabilul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor dovedite necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților juridice și efective ce îi stau la dispoziție(...)*”,

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

art. 206 alin. (1) „*Contestația se formulează în scris și va cuprinde:*

(...) c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază (...)”,

- O.p.A.N.A.F. nr. 2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală stipulează următoarele:

pct. 2.5 „*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.*”

pct. 11.1 „Contestația poate fi respinsă ca:

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

În temeiul normelor de drept suscitade și având în vedere că deși i s-a solicitat și resolicitat (filele nr. 75 și 126) prezentarea motivelor de fapt și de drept referitoare la aceste capete de cerere, petenta nu aduce nici un fel de argumente care să contrazică constatările organelor de control, urmează să se respingă ca nemotivată contestația pentru suma de ... lei reprezentând TVA stabilit suplimentar ca urmare a relațiilor comerciale derulate cu cele două societăți comerciale declarate inactive prin ordin al președintelui ANAF și suma de ... lei reprezentând TVA rezultată din ajustarea taxei deduse inițial pentru stocul de marfă.

În ceea ce privește obligațiile fiscale accesorii în cuantum de ... lei (... lei-dobânzi/majorări de întârziere și ... lei-penalități de întârziere) calculate pentru sumele stabilite suplimentar reprezentând TVA, având în vedere că pentru debitele contestate se impun soluții diferite, se va proceda la desființarea acestora.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul prevederilor art. 210, art. 214 alin. (1) lit. a), art. 216 alin. (1), alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE:

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC LL SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .../27.09.2012 pentru suma totală de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă impozit pe profit și suma de ... lei reprezintă TVA, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC LL SRL pentru suma totală de ... lei, din care suma de ... lei reprezintă impozit pe profit și suma de ... lei reprezintă TVA, și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../27.09.2012.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de SC LL SRL pentru suma de ... lei reprezentând TVA, și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../27.09.2012.

4. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC LL SRL împotriva Deciziei de impunere nr. .../27.09.2012 pentru suma totală de ... lei (... lei-dobânzi/majorări de întârziere și ... lei – penalități de întârziere), reprezentând obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii.

5. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC LL SRL pentru suma totală de ... lei (... lei-dobânzi/majorări de întârziere și ... lei-penalități de întârziere), reprezentând obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe profit, și pe cale de consecință, menținerea corespunzătoare a măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../27.09.2012.

6. Desființarea parțială a măsurilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii aferente TVA în cuantum de ... lei din care suma de ... lei reprezintă dobânzi/majorări de întârziere și suma de ... penalități de întârziere, urmând ca în funcție de dispozitivul deciziei de soluționare, organele fiscale ale Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud să recalculeze și să stabilească suma acestora aferentă sumelor suspendate sau respinse, cu respectarea prevederilor art. 216 alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bistrița-Năsăud – Secția comercială și contencios administrativ.

p. DIRECTOR EXECUTIV,

ȘEF BIROU,