

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../28.05.2012 înregistrata la directie sub nr.../29.05.2012, asupra contestatiei formulate de **SC X SRL** cu sediul în ..., înmatriculata la Oficiul Registrului Comerțului Neamt sub nr..., cod unic de inregistrare fiscala ....

Contestatia, înregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. .../21.05.2012, a fost formulată împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscala nr.../09.04.2012** emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală și are ca obiect suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei – impozit pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar;
- ... lei – taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar;
- ... lei – accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport de data primirii prin poștă a actului administrativ contestat, respectiv data de 17.04.2012, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată la dosarul cauzei și data transiterii prin poștă a contestației la Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv 16.05.2012, așa cum rezultă din ștampila poștei aplicată pe plic.

Constatând că în speță sunt îndeplinite dispozițiile art.205 alin.(1) și (2), art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. este competenta sa solucioneze contestatia formulata de SC X SRL.

**I. SC X SRL formuleaza contestatie** împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.../09.04.2012, Raportului de Inspecție Fiscală nr.../09.04.2012 și a Procesului verbal nr.../09.04.2012 întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală prin care s-au calculat obligatiile suplimentare de plata la bugetul de stat, precum și accesorii aferente în suma totala de ... lei compusă din impozit pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, accesorii aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, solicitând admiterea contestației ca fiind întemeiată, anularea deciziei și raportului contestate, prin decizia de soluționare contestației să fie admisă în totalitate și pe cale de consecință să se desființeze în întregime actul administrativ contestat, obligând organul emitent al actului atacat să emită o nouă decizie de impunere corespunzătoare.

Constatările organelor de inspecție fiscală nu au temei legal, acestea bazându-se doar pe niște afirmații personale, fără indicarea dispozițiilor legale încălcate și fără a se aplica procedurile și metodele de control prevăzute de art.97 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală care prevede: „*controlul încrucișat pentru verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului în corelație cu cele deținute de alte persoane.*”

Referitor la starea fiscală a furnizorilor menționați la Cap.III – „Constatări fiscale”, petenta consideră că stabilirea cheltuielilor ca fiind nelegale de către organele de inspecție fiscală a fost în urma unor constatări pur formale.

Pentru SC F SRL, SC P SRL, SC A SRL, SC I SRL, SC C SRL, SC N SRL, SC V SRL, SC B SRL, SC A SRL, SC E SRL, SC O SRL, SC B SRL, SC C SRL și SC G SRL, organele de inspecție fiscală au reținut în mod nejustificat că pe facturile respective nu este înscris codul fiscal, că nu sunt plătitoare de TVA, că sunt dizolvate, că la Oficiul Registrului Comerțului au declarat alt obiect de activitate, că sunt în faliment etc, întrucât potrivit legii nu se poate deduce taxa pe valoarea adăugată și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative nu conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea de TVA. Deci taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la calcularea impozitului pe profit în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile

prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.

Dar, așa cum a arătat petenta consideră că facturile conțin toate informațiile cerute de lege, acestea fiind documente justificative întocmite legal și conform legii.

Petenta nu este de acord cu situațiile reținute de organele de inspecție fiscală, cu privire la faptul că societatea nu este plătitoare de TVA, este dizolvată, are alt obiect de activitate etc, nu se încadrează în categoria informațiilor și cerințelor ce trebuie să le îndeplinească o factură fiscală pentru a fi document justificativ și pe cale de consecință, să constituie o cheltuială deductibilă fiscal, cu atât mai mult cu cât aceste informații reținute de organele de inspecție fiscală nu se menționează pe factura fiscală, ele nefiind elemente obligatorii, invocând în apărare pct.2 al Lit.A din Anexa nr.1 a Ordinului nr.3512/2008 privind documentele financiar contabile și art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În speță, facturile cuprind toate elementele prevăzute în actele normative, fiind în imposibilitatea de a avea cunoștință de faptul că unele societăți pot fi dizolvate sau neplătitoare de TVA, despre obiectul acestora de activitate deoarece nu există o bază de date care să furnizeze asemenea relații, furnizorii fiind cei care răspund în fața legii pentru faptele prezentate anterior.

Nu are nicio relevanță faptul că SC X SRL a achiziționat piese de schimb pentru mașinile din dotarea societății care constituie activitatea de bază din care se realizează ponderea veniturilor, astfel că organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat ca fiind nedeductibilă fiscal și fără drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în condițiile în care operațiunea de achiziție a fost efectiv realizată, piesele de schimb achiziționate fiind folosite pentru autovehiculele din dotare pentru buna desfășurare a activității.

Petenta consideră că în mod corect și legal a înregistrat în contabilitate aceste cheltuieli, întrucât au la bază **operațiuni reale și legale**, chiar dacă s-a omis întocmirea notelor de intrare recepție și bonuri de consum.

Referitor la concluzia organelor de inspecție fiscală că potrivit art.11 alin.(1) din Codul fiscal „*la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe ..., autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic ...*”, petenta nu este de acord deoarece această constatare nu are temei legal, ea fiind o simplă speculație a organelor de inspecție fiscală, o susținere nereală fără a dovedi efectiv, cu arătarea și precizarea temeiului legal încălcat. **Aceste constatări nu au la bază controale încrucișate în cadrul cărora să fie încheiate procese verbale și din conținutul cărora să rezulte că aceste operațiuni nu sunt reale și nu au scop economic.**

Referitor la suma de ... lei reținută ca fiind cheltuială nedeductibilă aferentă perioadei ianuarie 2010 – mai 2011, aceasta reprezintă o cheltuială reală și justificată, iar motivația organelor de inspecție fiscală cu privire la contul „231” că nu a mai funcționat din decembrie 2009, nu are un temei legal, ținând seama și de faptul că obiectivul la acea dată nu era recepționat.

Conform art.37 alin.(2) din Legea nr.50/1991, lucrările de construcții autorizate se consideră finalizate dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor, ori recepția finală a fost în anul 2012, ceea ce înseamnă că în perioada ianuarie 2010 – mai 2011, în contul „231” au fost înregistrate operațiuni.

Referitor la obiectivul de investiție Popas Turistic – ..., organele de inspecție fiscală în mod nelegal au stabilit suplimentar la control impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată, rezultate din compararea cheltuielilor necesare realizării investiției menționate în Devizul general de evaluare cu Centralizatorul financiar al categoriilor de lucrări mansardare construcție existentă și platformă, întocmit de PFA R.

Din articolele de lege invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art.3 alin.(1) lit.a), art.7 alin.(5) și (6) și art.37 alin.(1) și (2) din Legea nr.50/1991, nu rezultă obligativitatea societății de a se încadra în cheltuielile din Devizul general de evaluare privind cheltuielile necesare realizării investiției.

Cheltuielile reale sunt acelea înregistrate în evidența contabilă în contul „231 – imobilizări corporale în curs de execuție”, care au la bază documente legal întocmite și atestă realitatea operațiunilor în ceea ce privește achizițiile de materiale și devize de lucrări necesare realizării investiției.

În mod abuziv a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de 4.621 lei aferentă facturilor emise de SC M SRL deoarece așa cum rezultă din procesul verbal de control încrucișat, SC M SRL a declarat TVA aferentă facturilor emise către petentă. Facturile sunt

înregistrate în evidența contabilă a SC M SRL ceea ce conferă dreptul pentru petentă de a deduce TVA.

Petenta consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală apreciază ca nejustificată diferența de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, întrucât Devizul general întocmit de PFA R este efectuat în baza unor coeficienți și indicatori teoretici stabiliți în baza unor criterii, coeficienți medii pe economie, iar suma de ... lei din Centralizatorul financiar reprezintă cheltuieli efective și reale pentru realizarea lucrării, înregistrate în evidența contabilă în baza unor documente justificative așa cum prevede Legea contabilității. Înainte de începerea lucrării s-au făcut măsurători reprezentând estimări care au condus la întocmirea unui deviz de lucrări acceptat de petentă.

Referitor la diferența de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, aceasta reprezintă o cheltuială justificată și reală, întrucât în deviz lucrarea a fost estimată la prețuri informative și în condițiile executării în regie proprie, pe când în momentul executării efective, aceasta fiind executată parțial prin societăți comerciale specializate, prețurile de achiziție a materialelor au fost estimate în deviz. Lucrările executate prin firme specializate presupun și cheltuieli suplimentare față de lucrările executate în regie proprie.

În mod abuziv, organele de inspecție fiscală rețin că există o contradicție între faptul că în contabilitate sunt înregistrați ca furnizori de lucrări firmele SC M SRL, SC E SRL ȘI SC T SRL, iar în procesul verbal nr..../14.12.2011 se menționează că lucrarea a fost executată în regie proprie. Organele de inspecție fiscală au stabilit o situație de fapt neconformă cu realitatea și în mod chiar tendențios sugerând că lucrarea a fost executată în integralitatea ei în regie proprie, inclusiv instalațiile electrice, sanitare, diferite montaje și alte lucrări de specialitate necesare unui obiectiv cu destinație „popas turistic”, lucrări care nu pot fi realizate decât de firme de specialitate.

Toate prestările de servicii au fost efectuate în baza unor devize și situații de lucrări prezentate la control, fiind incluse atât materiale, bunuri, cât și manoperă. De asemenea facturile emise de SC M SRL, SC E SRL ȘI SC T SRL, conform controalelor încrucișate efectuate, sunt înregistrate în contabilitatea acestora, iar toate cheltuielile efectuate au legătură cu investiția, autorizația de construire fiind emisă în data de 07.07.2008, sub nr.... și cu o valabilitate de 2 ani.

Organele de inspecție fiscală, fără a arăta temeiul legal încălcat, procedează la a face o comparație între raportul de evaluare pentru recepția finală efectuată de PFA R, această evaluare fiind făcută de societate la insistențele organelor de inspecție fiscală, cu scopul vădit de a demonstra că aceste cheltuieli în final nu sunt deductibile fiscal, neavând legătură cu obiectivul.

Nu există nicio dispoziție legală care să prevadă atribuția unei primării de a decide în cadrul unei societăți comerciale care sunt cheltuielile deductibile fiscal și care nu, motivat de faptul că organele de inspecție fiscală în mod abuziv susțin că Primăria comunei ... confirmă nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate de societate necesare desfășurării activității. Autorizația de construire nu are valoare fiscală, ci doar una estimativă necesară pentru a demara lucrările.

Referitor la accesoriile calculate și reținute în sarcina societății, petenta nu este de acord cu stabilirea lor din aceleași motive prezentate mai sus.

Referitor la desfășurarea inspecției fiscale, prin avizul cu nr..../24.10.2011, petentei i s-a comunicat faptul că începând cu data de 14.11.2011 va face obiectul unei inspecții fiscale.

Ulterior, petenta a solicitat suspendarea inspecției fiscale pentru perioada 20.12.2011 – 21.01.2012 pentru a putea depune dosarul aferent lunilor decembrie 2008 și ianuarie 2009. Inspecția fiscală s-a finalizat la data de 12.04.2012. În tot acest timp societatea nu a fost informată cu privire la desfășurarea inspecției asupra constatărilor rezultate în urma acesteia, potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală.

Pe toată perioada controlului, petentei nu i s-a adus la cunoștință despre controalele încrucișate efectuate la SC E SRL ȘI SC T SRL, deși potrivit Codului de procedură fiscală, contribuabilul are dreptul de a fi înștiințat atunci când se dispune suspendarea inspecției fiscale și motivul pentru care se ia o asemenea măsură. Potrivit legii, inspecția fiscală nu poate depăși perioada de 3 luni, în cazul de față a depășit 4 luni.

**II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr..../09.04.2012**, emisă de catre Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a stabilit, pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2010, în sarcina SC X SRL, urmatoarele:

**Referitor la impozitul pe profit**, obligațiile fiscale suplimentare de plată sunt:

- ... lei – impozit pe profit;

- ... lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- ... lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

În cadrul punctului 2.1.2. „Motivul de fapt” organul fiscal menționează următoarele:

### **1. Impozit pe profit**

Pentru perioada supusa inspectiei fiscale, SC X SRL a declarat un impozit pe profit in suma totala de ... lei, la control stabilindu-se un impozit pe profit datorat in suma totala de ... lei, rezultand o diferenta suplimentara de ... lei.

La prezenta inspectie fiscala, s-au stabilit diferente suplimentare provenite din stabilirea unor cheltuieli nedeductibile, precum si din impozitarea unor venituri inscrise in cateva facturi emise neinregistrate si nedeclarate, prin care s-a recalculat profitul impozabil al societatii, determinand un impozit pe profit suplimentar fata de sumele declarate de societate la organul fiscal teritorial. Astfel, dintre cheltuielile inregistrate in contabilitate de SC X SRL, urmatoarele sume au fost stabilite la control ca fiind nedeductibile:

- ... lei - sume (cheltuieli) inscrise in facturile emise de furnizorii ... etc, in perioada septembrie 2008 – decembrie 2010, facturile emise de acești furnizori, singurele documente întocmite și prezentate la control, neputând fi documente justificative care să facă dovada efectuării operațiunilor înscrise în acestea;

- ... lei - sume (cheltuieli) inscrise in facturi emise de diversi furnizori reprezentand achizitii de diverse materiale de constructie: ciment, otel beton, tabla, tencuiala, plasa sudata, lucrari electrice, nisip, pietris etc, sume inregistrate in contabilitatea petentei pe conturi de cheltuieli (604, 635, 611, 628, 6024);

Cu referire la acest aspect, SC X SRL, in perioada ianuarie 2008 – decembrie 2009, a prezentat documente privind realizarea obiectivului de investitie „Popas turistic ...”, inregistrate in contul 231 – „Imobilizari corporale in curs de executie”, obiectiv receptionat in luna decembrie 2011. Pentru sumele mentionate mai sus, reprezentand achizitii de diverse materiale de constructie si inregistrate direct pe conturi de cheltuieli (604, 635, 628 etc), SC X SRL avea posibilitatea recuperarii lor prin inregistrarea cheltuielilor cu amortizarea, dupa receptia mijlocului fix.

- ... lei - sume inregistrate direct in conturi de cheltuieli in perioada ianuarie 2010 – mai 2011, reprezentand bunuri precum: nisip, pietris, tabla, tevi, materiale electrice, cuie ondulin etc, neefectuate pentru realizarea de venituri impozabile. Contul 231 nu a mai functionat din decembrie 2009, nu s-au mai inregistrat sume in acest cont, pana la receptionarea obiectivului de investitie in decembrie 2011, astfel incat organul de inspectie fiscala a stabilit că suma de ... lei nu reprezinta o cheltuiala deductibila, nu s-a facut dovada ca aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, in conditiile in care la datele inscrise in facturile in cauza, SC X SRL avea un obiectiv de investitie nereceptionat (care includea materiale de constructie si lucrari aferente), contabilizat in contul 231;

- ... lei - sume inregistrate pe conturi de cheltuieli (635, 611), corespunzatoare unui numar de 3 (trei) facturi inscrise in jurnalul de cumparari aferent lunii iunie 2008, emise de D SA sub nr.... si nr..../09.06.2008 si de SC A S.A. sub nr..../19.06.2008, facturi neprezentate la control;

- au fost identificate 5 (cinci) facturi, in cadrul trim. I si III 2008, I 2009 si III 2010, cu o baza impozabila totala de ... lei, care nu au fost inregistrate in contabilitate si nici declarate, sume care au intrat in calculul profitului impozabil recalculat la control.

2. Pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar, s-au calculat majorari de intarziere, aplicandu-se cota procentuala in vigoare la fiecare perioada.

3. S-au calculat penalitati de intarziere in cota procentuala de 15% pentru impozitul pe profit stabilit suplimentar la control.

La punctul 2.1.3. „Temeiul de drept” se precizează:

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.21, alin.(4), lit.f) - cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor;

1. Act normativ Legea contabilității nr.82/1991, art.6 - înregistrarea operatiunilor in contabilitate;

1. Act normativ Ordin 3512/2008, art.1 Anexa nr.1 - Norme Metodologice de intocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile;

1. Act normativ Hotărârea nr.44/2004, pct. 44 – cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente legale;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.11, alin.(1<sup>2</sup>) -contribuabil inactiv;
1. Act normativ Ordin nr.575/2006, art.3, alin.(1) și (2) - deducerea de pe documente emise de inactivi;
1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.21, alin.(4), lit.r) - cheltuieli nedeductibile fiscal din documente emise de catre contribuabili declarati inactivi;
1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.19 - calculul profitului impozabil;
1. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.80 alin. (5) - obligatia evidentierii veniturilor realizate;
1. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.82 alin. (3) - contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.
2. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.119 si 120 alin.(1) - majorari de intarziere.
3. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.120<sup>1</sup> - penalitati de intarziere.

**Referitor la taxa pe valoarea adăugată**, obligațiile fiscale suplimentare de plată sunt:

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

La punctul 2.1.2. „Motivul de fapt” se precizează următoarele:

SC X SRL a evidentiat pentru perioada ianuarie 2008 - iunie 2011 TVA deductibila in suma totala de ... lei, la control reiesind suma de ... lei. Diferenta de ... lei este compusa din:

- ... lei, reprezentand TVA stabilit suplimentar la inspectia fiscala;
- +... lei, reprezentand TVA cu drept de deducere pentru SC X SRL, pe care nu a declarat-o (a declarat mai putin).

Diferentele suplimentare reprezentand TVA fara drept de deducere stabilite la control sunt justificate astfel:

- ... lei, reprezentand TVA dedusa in mod nejustificat, sume inscrise in diverse facturi care au trecut la rubrica furnizor societati care apar ca ar fi livrat bunuri precum: anvelope, cardan, set motor, cutie viteza, radiator, garnitura chiulasa si care sunt achitati numai prin numerar (sume apropiate de maximul permis, aprox. 5.000 lei).

Facem urmatoarele precizari referitoare la starea de fapt fiscala a acestor furnizori:

- codul fiscal al SC L SRL nu exista, acesta fiind un element obligatoriu al facturii, care sa-i confere drept de deducere a TVA beneficiarului (SC X SRL);
- SC P SRL, furnizor ce apare in scris pe factura seria ... nr. .../22.09.2008 in suma de ... lei (fara TVA), livrand bunuri precum cardan si set motor. Acest furnizor are declarat ca obiect de activitate comert cu ridicata nespécializat de produse alimentare, bauturi, nu declara livrarea in declaratia informativa 394 (si nici petenta), iar administratorul societatii care face obiectul prezentei inspectii fiscale, prin nota explicativa, nu a putut clarifica situatia prin precizarea unor elemente suplimentare care sa ateste efectuarea operatiunii.

De altfel, niciunul dintre furnizorii de care se face vorba nu au declarat in declaratiile informative cod 394 livrarile inscrise in facturile emise si nici petenta (beneficiarul) nu le declara.

Suplimentar fata de aceste elemente care definesc starea de fapt fiscala a acestor furnizori inscrisi in facturile continand sume deduse de SC X (TVA deductibila si cheltuieli deductibile), mai sunt si altele, precum: o parte din furnizori se afla in stare de dizolvare cu lichidare (radiere) din date anterioare celor inscrise in facturile emise catre SC X, sau neplatitori de TVA, furnizori aflati in stare de suspendare la data la care au emis facturile catre SC X SRL sau aflati in stare de inactivitate. Dintre societatile furnizoare, SC C SRL si SC G SRL au mai facut anterior obiectul unor controale incrucisate cu prilejul efectuării unor inspectii la alti beneficiari de pe raza județului ... ai acestor 2 (doua) societati, la care s-au primit raspunsuri precum:

- la sediul social declarat nu functioneaza nicio societate si nu s-a putut lua legatura cu administratorul firmei;
- societatea nu a depus nicio declaratie cu privire la impozitele si taxele datorate bugetului consolidat al statului si nu a efectuat nicio plata catre bugetul de stat de la infiintare, asa cum rezulta din Fisa sintetica a contribuabilului;
- Situatia juridica – insolvabilitate fara bunuri urmaribile din date de 15.11.2007;

- Societatea se afla in evidenta speciala, fiind in lichidare, lichidatorul neintrand in posesia documentelor financiar-contabile.

SC GENOVI COMPANY SRL are o stare de fapt fiscala asemanatoare (nu s-a prezentat la control, nu depune declaratii, nu plateste la buget, in faliment, este inactiva). De altfel, cu privire la relatiile SC X cu acest furnizor din perioada 01.12.2010 – 31.12.2010, **Garda financiara a intocmit sesizarea penala nr..../28.03.2011, in sarcina persoanei juridice SC X SRL, prejudiciul cauzat bugetului fiind estimat la cuantumul de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei si impozit pe profit în sumă de ... lei.**

Alte aspecte referitoare la descrierea starii de fapt fiscale a acestor furnizori sunt detaliate in procesul verbal intocmit in baza art. 56 din Codul de procedura fiscala, la SC X SRL:

- Pentru aceste facturi nu s-au intocmit documente justificative prevazute de O.M.E.F. nr. 3512/2008, precum: note de intrare receptie, bonuri de consum etc, care sa ateste intrarea in gestiunea petentei a bunurilor inscrise in factura si modul de utilizare a acestor produse;

- În acest sens, Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata prevede la art. 6 ca orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ, or nici aceste documente justificative nu au fost intocmite de petentă, care sa faca dovada efectuarii operatiunilor inscrise in factura;

- Totodata, petenta nu a ținut cont de faptul că operatiunile economico-financiare se consemneaza in momentul efectuarii lor, in documente justificative, pe baza carora se fac inregistrari in contabilitate, că inregistrările in evidenta contabila se fac cronologic si sistematic, pe baza inregistrurilor ce dobandesc calitatea de document justificativ, care angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, conform reglementarilor contabile in vigoare ;

Prin ceea ce este in scris in facturile emise de furnizorii descriși (livrari de bunuri diverse), activitatile economice invocate ar fi trebuit sa fie cele specifice comerciantilor.

Precizam ca acestia, comerciantii, sunt persoanele care fac fapte de comert avand comertul ca profesie obisnuita si societatile comerciale. Conform Codului comercial, calitatea de comerciant implica un statut juridic diferit de cel al necomerciantilor, cu consecinte deosebite asupra raporturilor juridice la care participa. In interesul bunei desfasurari a activitatii comerciale si a protejarii intereselor participantilor la aceasta activitate, legea instituie anumite obligatii pentru comercianti (inmatriculare, inscriere de mentiuni privind toate actele si faptele efectuate, tinerea unor registre de contabilitate in care sa consemneze toate operatiunile comerciale etc), or furnizorii inscrise in respectivele facturi, prin comportamentul fiscal descris, nu au respectat aceste obligatii, specifice comerciantilor, prin care sa se poata incadra in activitatile economice desfasurate de o persoana impozabila.

Concluzionam ca, potrivit prevederilor art.11 alin. (1) din Codul fiscal, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției, organul de inspectie fiscala stabilind ca tranzactiile dintre petentă cu furnizorii anterior prezentati nu au un scop economic, beneficiarul facturilor emise utilizand sumele inscrise in aceste documente doar in scopul diminuării sumelor datorate bugetului de stat reprezentand TVA si impozit pe profit, neexistand substanta economica reala.

Referitor la sumele admise la receptionarea obiectivului de investitie Popas turistic ..., precizam ca petenta a prezentat la control Devizul general evaluare privind cheltuielile necesare realizarii investitiei si Centralizatorul financiar al categoriilor de lucrari Mansardare constructie existenta si platforma, fosa septica, intocmit de P.F.A. R, in suma totala de ... lei (fara TVA), admise de comisia de receptie ce se constituie, de fapt, in Situatii de lucrari intocmite la receptia finala a obiectivului de investitie.

In cadrul acestui Centralizator, s-au autorizat (Autorizatia de construire nr.17 din 29.07.2008 pentru valoarea de ... lei, eliberata de Primaria comunei ...) si receptionat prin Procesul verbal de receptie finala nr..../15.12.2011 lucrari in suma totala de ... lei, fara TVA, din care s-au admis la receptie urmatoarele sume, pe categorii de materiale si lucrari.

In acest sens, Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii, republicata, cu referire la conditiile ce trebuie a fi indeplinite de catre persoanele fizice si juridice care realizeaza lucrari de constructii, mentioneaza:

- la art. 3, alin. (1), lit. a):

„(1) Construcțiile civile, industriale, agricole, cele pentru susținerea instalațiilor și utilajelor tehnologice, pentru infrastructură de orice fel sau de oricare altă natură se pot realiza numai cu respectarea autorizației de construire, precum și a reglementărilor privind proiectarea și executarea construcțiilor, pentru:

a) lucrări de construire, reconstruire, consolidare, modificare, extindere, reabilitare, schimbare de destinație sau de reparare a construcțiilor de orice fel, precum și a instalațiilor aferente acestora.”

- la art.7, alin. (5) și (6):

„(5) Autoritatea emitentă a autorizației de construire stabilește o perioadă de valabilitate de cel mult 12 luni de la data emiterii, interval în care solicitantul este obligat să înceapă lucrările. În această situație, valabilitatea autorizației se extinde pe toată durata de execuție a lucrărilor prevăzute prin autorizație, în conformitate cu proiectul tehnic.

(6) Neînceperea lucrărilor ori nefinalizarea acestora în termenele stabilite conduce la pierderea valabilității autorizației, fiind necesară emiterea unei noi autorizații de construire. În situația în care caracteristicile nu se schimbă față de autorizația inițială, se va putea emite o nouă autorizație de construire, fără a fi necesar un nou certificat de urbanism.”

- la art. 37, alin. (1) și (2):

„(1) Persoanele fizice și juridice care realizează lucrări de construcții în condițiile prezentei legi au obligația de a executa integral lucrările până la termenul prevăzut în autorizație.

(2) Lucrările de construcții autorizate se consideră finalizate dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor.

Efectuarea recepției la terminarea lucrărilor este obligatorie pentru toate tipurile de construcții autorizate, inclusiv în situația realizării acestor lucrări în regie proprie.

Recepția la terminarea lucrărilor se face cu participarea reprezentantului administrației publice, desemnat de emitentul autorizației de construire.”

În baza documentelor puse la dispoziție, echipa de inspecție fiscală a constatat că, pentru lucrările de construcții executate, petenta nu a respectat întocmai prevederile legii speciale – Legea nr. 50/1991, republicată, anterior menționate, aspecte detaliate în procesul verbal de stabilire a stării de fapt fiscale întocmit. Organul de control este îndreptățit să examineze starea de fapt fiscală, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, în baza prevederilor art.7, alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

În acest sens, potrivit facturilor de achiziție materiale și lucrări puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, contabilizate în contul 231 (dar și direct pe costuri, în unele cazuri), petenta a dedus TVA aferentă unor sume (achiziții) mai mari decât cele cuprinse în Autorizația de construire, Devizul general-evaluare privind cheltuielile necesare realizării investiției (situațiile de lucrări – postcalcul) și în Procesul verbal de recepție finală corespunzător fiecărei categorii de lucrări (sanitare, electrice, alte lucrări).

Pentru aceste facturi (cele care exced sumelor autorizate și recepționate), în temeiul art. 6 din Codul de procedură fiscală, echipa de inspecție fiscală, în condițiile anterior prezentate, nu poate aprecia cine este beneficiarul real al bunurilor și lucrărilor înscrise în aceste documente, dacă ele aparțin investiției al cărei titular este persoana juridică X SRL - mansardare construcție existentă și platforma, fosa septică, societate ce a prezentat la control documente emise sau vizate de instituții abilitate ale statului (reprezentanți ai Primăriei comunei ...), ce nu includ și aceste sume deduse în contabilitatea firmei.

Astfel, au rezultat diferențe suplimentare la control, după cum urmează:

a) ... lei, TVA dedusă nejustificat de petentă de pe factura seria ... nr. .../16.09.2009, emisă de SC R S.R.L., reprezentând achiziția unei cabine dus, inclusă în categoria materiale sanitare, baza impozabilă (... lei) excedând sumei autorizate și recepționate pentru această categorie – materiale sanitare - înglobate în investiție, respectiv suma de ... lei, suma în care se încadrează alte facturi de achiziție materiale sanitare, admise la control, care au indetulat suma înscrisă în Centralizatorul financiar al categoriilor de lucrări (Situațiile de lucrări);

b) facturile puse la dispoziția organului de inspecție fiscală, reprezentând lucrări sanitare, însumează valoarea de ... lei, comparativ cu valoarea autorizată și recepționată de ... lei, rezultând TVA suplimentară aferentă diferenței nejustificate/neautorizate de ... lei, corespunzător facturilor nr. .../23.12.2008 și nr. .../27.12.2008 emise de SC M S.R.L., nr. .../13.01.2009, nr. .../13.01.2009, nr.

.../27.01.2009, nr. .../31.01.2009 – emise de SC T S.R.L. si factura nr. .../24.09.2009 emisa de SC E S.R.L.;

c) au fost autorizate/receptionate achizitiile de materiale electrice in suma de ... lei (baza), iar SC X S.R.L., pentru obiectivul de investitie de care se face vorba, a prezentat la control facturi de achizitie materiale electrice in suma totala de ... lei (baza impozabila), rezultand o diferenta nejustificata/neautorizata in suma de ... lei, corespunzator sumelor inscrise in facturile nr. .../05.02.2009 si nr. .../20.02.2009 emise de SC E S.R.L., care genereaza TVA dedusa nejustificat in suma de ... lei;

d) s-au autorizat/receptionat lucrari de instalatii electrice in suma de ... lei. La control, s-au prezentat facturi de lucrari electrice, contabilizate in contul 231, in suma de ... lei (baza impozabila) si facturi de lucrari electrice contabilizate direct pe costuri, cu o taxa pe valoare adaugata aferenta in suma de ... lei.

Dintre facturile de achizitie lucrari electrice contabilizate pe contul 231, la prezenta inspectie fiscala s-a recunoscut numai suma de ... lei (baza impozabila), TVA în sumă de ... lei, inscrise in factura nr. .../24.02.2009 emisa de SC E SRL, suma ce se incadreaza in valoarea autorizata si receptionata din cadrul obiectivului. Diferenta de ... lei (baza) genereaza TVA suplimentar fara drept de deducere stabilita la control de ... lei, cuprinsa in diverse facturi emise de SC E SRL in perioada dec. 2008 – sept. 2009 (facturile nr. .../dec.2008; nr..../feb.2009, nr. .../martie 2009, nr..../aprilie 2009, nr..../mai 2009, nr..../iunie 2009 si nr..../septembrie 2009), pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit ca nu au legatura cu obiectivul de investitie apartinand SC X SRL, asa cum a fost autorizat si receptionat.

e) alte lucrari (terasa, mansarda, platforma, conducta canalizare menajera și fosa septica):

e1) referitor la lucrarile din categoria alte lucrari, contabilizate in contul 231, o parte din ele sunt facturate de furnizorul SC M SRL (servicii constructii, tencuieli etc). Dintre aceste facturi, pentru o parte din ele, cele emise in luna decembrie 2008, respectiv nr..../05.12.2008, nr..../17.12.2008, nr..../28.12.2008, nr..../29.12.2008, nr..../30.12.2008, nr..../31.12.2008, la prezenta inspectie fiscala nu s-a recunoscut TVA dedusa in suma de ... lei, aferentă bazelor inscrise in acestea.

Motivele care au stat la baza acestei decizii sunt legate de neindeplinirea exigibilitatii taxei din partea furnizorului (SC M SRL), in sensul nedeclararii sumelor la organul fiscal teritorial, care sa-i confere beneficiarului (SC X S.R.L.) dreptul sa deduca taxa, conform prevederilor art.145, alin. (1) din Codul fiscal: „Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.”

e2) referitor la materialele din categoria alte lucrari, au fost autorizate/receptionate achizitiile in suma de ... lei (baza impozabila), suma in care se incadreaza valoarea de ... lei (baza) inscrise in facturile de cumparari prezentate la control.

- ... lei, reprezentand TVA dedusa nejustificat de societate in lunile mai 2008, iulie 2008, septembrie 2009, fara a fi indeplinita conditia de exercitare a dreptului de deducere prevazuta la art.146, alin. (1), lit. a) din Codul fiscal, in sensul ca petenta nu detine facturi pentru sumele inscrise in jurnalele de cumparari si preluate in deconturile de TVA ale perioadei, astfel:

- ... lei, TVA inscrise in factura nr..../11.05.2008 emisa de SC C SRL, factura inscrise formal in jurnalul de cumparari, fara a se prezenta documentul;

- ... lei, TVA inscrise in factura nr..../31.05.2008 emisa de SC M SRL, factura inscrise, de asemenea, doar in jurnalul de cumparari, fara a se prezenta documentul;

-... lei, TVA inscrise in factura nr..../03.09.2009 emisa de SC R S.R.L., lipsa document;

-... lei, TVA inscrise in facturile nr..../03.09.2009 si nr..../23.09.2009 emise de SC M SRL – lipsa documente;

-... lei, TVA inscrise in factura nr..../01.07.2008 emisa de SC A S.R.L., inregistrata de 2 ori (dublata) in contabilitate;

- ... lei, reprezentand TVA dedusa de pe factura seria ... nr..../07.06.2008 emisa de SC D SRL, fiind inscrise bunuri precum: ciment si burlane, in suma totala de ... lei, suma ce apare achitata in numerar (chitanta seria ... nr....). Precizam ca pe factura nu apar trecute datele cantitative ale materialelor inscrise (nici unitate de masura si nici cantitati), date ce se constituie in elemente principale ale documentelor justificative, astfel cum este prevazut in Anexa 1 – Norme metodologice de intocmire si utilizare a documentelor financiar-contabile, lit. A, pct. 2 din Ordinul nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile. De asemenea, tot la acelasi punct, se precizeaza:

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.

Nu s-au întocmit alte documente (nota de intrare receptie s.a.), în afara facturii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii de achiziție a respectivelor materiale/intrării în gestiune, singurul document prezentat, factura, în condițiile descrise anterior, nefurnizând toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare, nu a dobândit calitatea de document justificativ.

Totodată, nu a fost îndeplinită condiția de exercitare a dreptului de deducere referitoare la elementele obligatorii ale facturii: denumirea și cantitatea bunurilor livrate [...].

Furnizorul SC D SRL are declarat un alt obiect de activitate (comert cu ridicata nespecializat de produse alimentare, bauturi etc.) decât cel în care s-ar încadra livrările de materiale de construcții înscrise în factura, nu declară livrările la organul fiscal teritorial, este în lichidare din data de 06.07.2007, data anterioară datei din factura nr..../07.06.2008.

- ... lei, TVA dedusă nejustificat de SC X S.R.L., aferent bazei impozabile înscrise în factura seria ... nr..../27.09.2009, furnizor: SC I SRL. Acesta este în dizolvare cu lichidare (radiere) din data de 16.11.2010 și neplatitor de TVA din data de 01.06.2009, data anterioară datei înscrise în factura înregistrată de SC X SRL.

- ... lei, TVA dedusă în mod nejustificat de societate, corespunzător facturilor nr..../31.10.2008, nr..../15.11.2008, nr..../30.11.2008, nr..../15.12.2008, nr. .../27.05.2009 – emise de SC E SRL, reprezentând lucrări electrice, facturi cuprinse în Anexa nr.2 – Situația altor cheltuieli. Lucrările electrice au fost indetulate valoric până la limita sumelor autorizate și recepționate (mai sus argumentate), potrivit facturilor de achiziții cuprinse în Anexa nr. 1 – Situația sumelor înregistrate în contul 231 pentru perioada ianuarie 2008 – decembrie 2009;

- ... lei, TVA dedusă de SC X SRL în luna iunie 2008, corespunzător unui număr de 3 (trei) facturi înscrise în jurnalul de cumpărări, emise de D SA și SC A SA, facturi neprezentate la control.

#### TVA COLECTATA

Pentru perioada supusă inspecției fiscale, SC X S.R.L. a evidențiat TVA colectată în suma totală de ... lei. La control, în urma verificării documentelor puse la dispoziție, corelat cu sumele înregistrate și declarate de societate, s-a stabilit TVA colectată pentru perioada ianuarie 2008 - iunie 2011 în suma totală de ... lei.

Rezultă o diferență suplimentară de ... lei, justificată astfel:

- ... lei, reprezentând TVA colectată aferentă unui număr de 5 (cinci) facturi emise către diverși beneficiari, bază impozabilă în suma de ... lei, facturi neevidențiate în contabilitate și nedeclarate prin deconturile de TVA ale perioadei, după cum urmează:

- ... lei, TVA (diferență) aferentă facturii seria ... nr..../22.02.2008 emisă către ...;

- ... lei, TVA (diferență) aferentă facturii seria ... nr..../29.08.2008 emisă către ...;

- ... lei, TVA aferentă facturii seria ... nr..../27.03.2009 emisă către ...;

- ... lei, TVA aferentă facturii seria ... nr..../30.12.2009 emisă către ...;

- ... lei, TVA aferentă facturii seria ... nr..../30.07.2010 emisă către ...;

- ... lei, reprezentând TVA colectată declarat eronat prin deconturile de TVA (mai puțin) decât sumele evidențiate în contabilitate. Precizăm că aceste sume s-au 'balansat' pe parcurs în corelație cu TVA deductibilă (de asemenea, declarat eronat, tot mai puțin decât sumele din documente).

2. Corespunzător diferențelor de plată stabilite la control, reprezentând TVA, s-au calculat majorări de întârziere până la zi, aplicându-se cota procentuală în vigoare.

3. Pentru diferențele suplimentare (TVA) stabilite la control, s-au calculat penalități de întârziere, în cuantum de 15%, în suma de ... lei.

La punctul 2.1.3. „Temeiul de drept” se precizează:

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art. 155, alin. 5, lit. c Factura trebuie să cuprindă obligatoriu informații privind persoana impozabilă care emite factura, respectiv informații prevăzute la art.153 din Legea privind Codul fiscal;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art. 146, alin. (1), lit. a) să dețină o factura care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5);

1. Act normativ Ordin nr.3512/2008 art.1 Anexa nr.1 - Norme Metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile;

1. Act normativ Legea contabilității nr.82/1991 art.6 Înregistrarea operațiunilor în contabilitate;

1. Act normativ Hotărârea nr.44/2004, pct.44 - cheltuieli înregistrate în contabilitate fără a avea la bază documente legale;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.145 alin.(1) - Dreptul de deducere;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.145 alin.(2) lit.A - orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.127 alin.(1) - este considerata persoana impozabila orice persoana ca desfasoara activitati economice de natura celor prevazute la alin (2);

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.127 alin.(2) - Constitutie activitate economica exploatarea bunurilor in scopul obtinerii de venituri cu caracter de continuitate;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.11 - autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei;

1. Act normativ Legea nr.50/1991 art.1 alin.(1) si (2) detinerea de autorizatie de constructii;

1. Act normativ Legea nr.50/1991 art.37 alin.(2) - Finalizarea lucrarilor de constructii; receptia finala;

1. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală art.7 alin.(2) - Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului;

1. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală art. 6 Exerkitarea dreptului de apreciere - Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.145 alin.(1) - Dreptul de deducere;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.134 alin.(1) - faptul generator si exigibilitatea;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.134<sup>2</sup> alin.(1) - exigibilitatea taxei;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.146 alin.(1) lit.a) - sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5);

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.155 alin.(5) lit.h) - Denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.155 alin.(8) lit.d) - Factura fiscala trebuie sa cuprinda obligatoriu numele, adresa si codul de identificare fiscala, dupa caz, ale beneficiarului de bunuri si servicii;

1. Act normativ Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal art.137 alin.(1) lit.a) - Baza de impozitare a TVA este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, in cazul livrarilor de bunuri.

2. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală art.119 si 120 alin.(1) - majorari de intarziere.

3. Act normativ O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală art.120<sup>1</sup> - penalitati de intarziere.

În **Raportul de inspectie fiscala nr..../09.04.2012**, anexat Deciziei de impunere nr..../09.04.2012, se mentioneaza ca în stabilirea starii de fapt fiscale a petentei, s-a intocmit în prealabil Procesul Verbal nr..../2490/11.04.2012, în care sunt descrise în amanunt constatările care au condus la recalcularea bazelor de impunere pentru impozitul pe profit si taxa pe valoarea adăugată.

La Cap.VI "Discuția finală cu contribuabilul" se precizează faptul că reprezentantul legal al societății nu este de acord cu rezultatele controlului, urmând a formula contestație.

Organele de inspectie fiscală, ca urmare a celor constatate în Procesul verbal nr..../11.04.2012, prin adresa nr..../12.04.2012, au formulat completare la **Sesizarea penală** nr..../28.03.2011 a Gărzii Financiare – Secția Județeană ..., către Parchetul de pe lângă Judecătoria ... împotriva SC X SRL, cu sediul social declarat în ... pentru faptele constatate prin procesul verbal nr..../11.04.2012 pentru săvârșirea infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) corelat cu art.2 lit.f) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

III. Luand în considerare motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare, se retin următoarele:

**1. Referitor la suma de ... lei reprezentând impozit pe profit în sumă de ... lei, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei, în conditiile în care pentru perioada verificata s-a facut sesizare penală către Parchetul de pe lângă Judecătoria ....**

**În fapt,**

În urma constatărilor inspecției fiscale desfășurate la SC X SRL cuprinse în Procesul verbal nr..../11.04.2012 și prin care se identifica fapte care ar putea întruni elementele unei infracțiuni, și în temeiul art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, organul fiscal a întocmit adresa nr..../12.04.2012, completare la Sesizarea penală nr..../28.03.2011 formulată de Garda Financiară – Secția Județeană ..., transmisă la Parchetul de pe lângă Judecătoria ... și primită prin poștă în data de 17.04.2012 cu scrisoarea recomandată nr...., potrivit confirmării de primire existente în copie la dosarul cauzei.

Sesizarea penală a fost formulată împotriva SC X SRL și prezintă rezultatele investigațiilor efectuate de Activitatea de Inspecție Fiscală pentru stabilirea stării de fapt fiscale a contribuabilului, respectiv:

La sediul D.G.F.P., în data de 20.12.2011, pentru documentele puse la dispoziție de către administratorul firmei pentru perioada ianuarie 2008 – iunie 2011 (mai puțin cele aferente lunilor decembrie 2008 și ianuarie 2009) echipa de inspecție fiscală a întocmit Procesul-verbal de predare/primire înregistrat sub nr..../21.12.2011. Dosarele prezentate pentru anii 2008 și 2009, cuprindeau doar balanțe de verificare, facturi de achiziție și acte de casa, pentru ca ulterior, **cu intarzieri mari**, prin intermediul persoanei care asigură evidența contabilă să fie puse la dispoziție notele contabile, alte documente solicitate (balanța sașă a contului 231 „*Imobilizări corporale în curs de executie*”, fiind prezentată abia în data de 12.03.2012), au fost prezentate **documente diferite întocmite pentru aceeași perioadă**, precum și alte aspecte similare care vor fi detaliate în cele ce urmează și care vor fi valorificate la inspecția fiscală.

În ceea ce privește dosarele contabile aferente lunilor decembrie 2008 și ianuarie 2009, acestea au fost aduse ulterior **în data de 23.01.2012, deși inițial administratorul firmei afirmase ca acestea au fost pierdute.**

1. În vederea stabilirii stării de fapt fiscale a SC X SRL, înainte de consemnarea constatărilor efectuate în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

1.1. În baza contractului de vânzare-cumpărare autentificat notarial sub nr. .../21.12.2007, SC X SRL, **cumpără** de la ..., cu sediul în ..., **un popas turistic, construcție în suprafața de ... metri patrati notată cu C1 în documentația cadastrală, fundație din beton, zidărie de caramida, tâmplărie din lemn, acoperit cu draniță și tablă, compusă din 8 (opt) camere și dependințe, împreună cu una anexă fundație din beton, zidărie de caramida, tâmplărie din lemn, acoperită cu țiglă, în suprafața construită de ... metri patrati, notată cu C2 în documentația cadastrală, compusă din 2 (două) camere și terasă, un grup sanitar în suprafața construită de ... m.p., notat cu C3 în documentația cadastrală, situat în intravilanul satului și comunei .... Odată cu spațiul comercial ce se vinde se transmite societății cumpărătoare și dreptul de folosință asupra terenului aferent în suprafața de ... m.p. în indiviziune, terenul proprietatea comunei .... Pretul acestei vânzări este de ... lei (fără TVA).**

Societatea înregistrează valoarea de ... lei în contul 212 *Construcții* conform balanțelor de verificare contabilă din perioada supusă inspecției fiscale.

1.2. SC X SRL, prin reprezentantul său legal, a prezentat la control următoarele autorizații de construire emise de Primăria comunei ...:

- autorizația de construire nr..../07.07.2008 prin care se autorizează executarea lucrărilor de construire pentru: **MANSARDARE CONSTRUCTIE EXISTENTA SI SCHIMBARE DESTINATIE IN MAGAZIN MATERIALE DE CONSTRUCTII, AMENAJARE PLATFORMA DEPOZITARE**

**MATERIALE DE CONSTRUCTII; CONSTRUIRE FOSA SEPTICA, lucrari autorizate in valoare de ... lei;**

- autorizatia de construire nr.../14.03.2010 prin care se autorizeaza executarea lucrarilor de construire pentru: *SCHIMBARE DESTINATIE MAGAZIN MATERIALE DE CONSTRUCTIE SI PLATFORMA DEPOZITARE MATERIALE DE CONSTRUCTIE IN SPATIU ALIMENTATIE PUBLICA, FARA MODIFICARI CONSTRUCTIVE, lucrari autorizate in valoare de ... lei.*

**1.3.** In ceea ce priveste receptia lucrarilor executate in baza autorizatiilor mentionate la punctul 1.2, au fost prezentate organului de inspectie fiscala *procesul verbal de receptie preliminara a lucrarilor/februarie 2010* lucrari executate in baza autorizatiei de construire nr.../28.07.2008 si *procesul –verbal de receptie finala nr. .../15.02.2012* privind lucrarea executata in baza autorizatiei nr.../14.03.2010, valoarea obiectivului receptionat fiind de ... lei.

Ulterior, in data de 15.03.2012, a fost prezentat *procesul-verbal de receptie finala nr.../15.12.2011 privind lucrarea executata in baza autorizatiei nr.../28 (29).07.2008.*

Comisia de receptie, la punctul 5 din procesul-verbal, in urma constatatarilor facute, propune admiterea receptiei la terminarea lucrarilor si anexa nr.1 – reprezentand **DEVIZ GENERAL – EVALUARE** – intocmit de P.F.A. R, privind cheltuielile necesare realizarii investitiei „EVALUARE MANSARDARE CONSTRUCTIE EXISTENTA SI PLATFORMA, FOSA SEPTICA „. Totalul general al DEVIZULUI GENERAL – EVALUARE, pe capitole si subcapitole de cheltuieli este de ... lei (fara TVA), din care C + M este de ... lei (fara TVA), iar centralizatorul financiar al categoriilor de lucrari, formularul C3, pag. 1 si 2 este in suma totala de ... lei (fara TVA).

Deci, totalul lucrarilor autorizate a fost de ... lei, comparativ cu suma de ... lei, cat s-a receptionat.

**1.4.** Conform centralizatorului financiar pe categorii de lucrari si a listei cuprinzand cantitatile de lucrari din DEVIZUL GENERAL – EVALUARE, suma totala de ... lei (fara TVA), din care materiale in suma totala de ... lei (fara TVA) este structurata dupa cum urmeaza:

- pentru **instalatii electrice si coloane electrice** - suma totala de ... lei (fara TVA), din care materiale in suma totala de ... lei (fara TVA);

- pentru **instalatii sanitare, instalatii termice** - suma totala de ... lei (fara TVA), din care materiale in suma totala de ... lei (fara TVA).

- pentru **alte lucrari (terasa, mansarda, platforma, conducta canalizare menajera+fosa septica)** - suma totala de ... lei (fara TVA), din care materiale in suma totala de ... lei (fara TVA).

In cursul anilor 2008 si 2009 SC X SRL inregistreaza in contul 231 „*Imobilizari corporale in curs de executie,*„ suma de ... lei (anexa nr.1).

Conform documentelor inregistrate, suma totala din contul 231 „*Imobilizari corporale in curs de executie,*„ este de ... lei, diferenta pana la suma de ... lei din soldul contului la 31.12.2009, reprezinta imobilizari trecute direct pe conturi de cheltuieli sau alte inregistrari efectuate in contabilitate (exemplu: in lunile decembrie 2008, martie 2009, decembrie 2009, asa cum sunt prezentate in anexa privind sumele inregistrate in contul 231 „*Imobilizari corporale in curs de executie,*„).

Suma totala de ... lei este structurata dupa cum urmeaza:

- lucrari instalatii electrice – suma totala de ... lei;

- materiale electrice – suma totala de ... lei;

- lucrari instalatii sanitare + termice - suma totala de ... lei;

- materiale sanitare – suma totala de ... lei;

- alte lucrari – suma totala de ... lei;

- alte materiale – suma totala de ... lei.

**1.5.** Facand o analiza comparativa a sumelor din DEVIZUL GENERAL – EVALUARE cu cele inregistrate in contabilitate se constata existenta unor **diferente (discrepante) mari** intre aceste date, dupa cum urmeaza:

- pentru **instalatii electrice si coloane electrice**, conform deviz – necesarul de cheltuieli este in suma totala este de ... lei (fara TVA), din care materiale in suma totala de ... lei (fara TVA), in timp ce in contul 231 „*Imobilizari corporale in curs de executie,*„ suma totala inregistrata pentru aceasta categorie de lucrari este de ... lei (fara TVA), (pondere 52 % din total) din care materiale in suma totala de ... lei (fara TVA), rezutand **o diferenta totala nejustificata de ... lei (fara TVA);**

- pentru **instalatii sanitare, instalatii termice**, conform deviz – necesarul de cheltuieli este in suma totala de ... lei (fara TVA), din care materiale in suma totala de ... lei (fara TVA), in timp ce

in contul 231 „*Imobilizari corporale in curs de executie*„, suma totala inregistrata pentru aceasta categorie de lucrari este de ... lei (fara TVA) lei, din care materiale in suma totala de ... lei (fara TVA), rezutand **o diferenta totala nejustificata de ... lei (fara TVA)**;

**1.6.** In ceea ce priveste furnizorii de lucrari, asa cum sunt inregistrati in contabilitate, acestia sunt:

- **SC E SRL**, cod de identificare fiscala RO ... – furnizor de lucrari si materiale in suma totala de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma totala de ... lei, consemnate intr-un numar de 43 facturi (din care 7 facturi de materiale in suma de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma de ... lei);

- **SC M SRL**, cod de identificare fiscala RO ... - furnizor de lucrari si materiale in suma totala de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma totala de ... lei, consemnate intr-un numar de 21 facturi (din care o factura de materiale in suma de ... lei – fara TVA, cu TVA aferenta in suma de ... lei);

- **SC T SRL**, cod de identificare fiscala RO ... - furnizor de lucrari in suma totala de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma totala de ... lei, consemnate intr-un numar de 9 facturi.

In ceea ce priveste decontarile cu acesti furnizori, conform documentelor prezentate, acestea figureaza ca fiind efectuate in numerar.

Având in vedere valorile mari ale tranzactiilor comerciale derulate intre cele 3 firme si SC X SRL, precum si existenta neconcordanțelor intre sumele declarate de cele 3 firme si SC X SRL prin declaratiile informative D 394 aferente perioadei, s-a solicitat efectuarea de controale incrucisate la aceste societati. Rezultatele acestor controale au fost consemnate in procesele verbale nr..../08.02.2012, nr..../13.02.2012, respectiv nr..../21.02.2012, dispozitiile de masuri nr..../08.02.2012, nr..../21.02.2012; de asemenea, SC E SRL si SC T SRL au fost sanctionate contraventional, intocmindu-se procesele verbale de constatare si sanctionare a contraventiilor nr..../08.02.2012 si nr..../20.02.2012.

SC M SRL a fost reprezentata de lichidatorul desemnat, care a sustinut ca nu a intrat in posesia documentelor societatii urmare tuturor demersurilor efectuate.

**1.7.** Anterior prezentarii ***procesului-verbal de receptie finala nr..../15.12.2011 privind lucrarea executata in baza autorizatiei nr..../28 (29).07.2008 impreuna cu DEVIZ GENERAL – EVALUARE***, reprezentantul societatii a prezentat organului de inspectie fiscala *procesul verbal de receptie la terminarea lucrarilor nr..../14.12.2011 privind lucrarea CONSTRUCTIE POPAS TURISTIC avand suprafata de ... mp executata in regie proprie pentru lucrarile de RENOVARE CONSTRUCTIE + SCHIMBARE DESTINATIE, lucrari executate in baza autorizatiei nr..../28.07.2008.*

*Valoarea lucrarilor de construire, conform acestui proces-verbal, s-a ridicat la suma de ... lei (fara TVA), din care capitolul lucrari electrice, conform situatiei de lucrari anexate este in suma totala de ... lei (fara TVA).*

Dupa cum se poate observa exista **o contradictie** intre faptul ca in contabilitate sunt inregistrati ca furnizori de lucrari firmele mentionate anterior, iar in procesul verbal nr..../14.12.2011 se mentioneaza ca lucrarea a fost executata **in regie proprie**. Este de remarcat de asemenea **diferenta mare** ce exista intre suma de ... lei (fara TVA) din situatia de lucrari anexata la procesul-verbal, reprezentand lucrari si materiale electrice dintr-un total de ... lei (pondere 59%) si suma de ... lei (fara TVA) din DEVIZ GENERAL – EVALUARE, reprezentand aceiasi categorie de lucrari, dintr-un total de ... lei (pondere 4,11%), precum si faptul ca suprafata de ... mp din procesul-verbal de receptie nr..../14.12.2011 se refera la constructia notata cu C1 in documentatia cadastrala din contractul de vanzare cumparare nr. .../21.12.2007, neavand nicio legatura cu autorizatia de construire nr..../07.07.2008.

**2. În urma controlului efectuat pe baza documentelor puse la dispozitie pentru perioada ianuarie 2008 – iunie 2011 s-au constatat urmatoarele:**

**2.1.** Asa cum s-a mai mentionat in cuprinsul prezentului proces verbal, in data de 20.12.2011 au fost puse la dispozitia organului de inspectie fiscala dosarele cuprinzand documentele contabile ale SC X SRL pentru perioada ianuarie 2008 – iunie 2011, perioada supusa controlului, mai putin dosarele aferente lunilor decembrie 2008 si ianuarie 2009.

Odata cu aceste dosare, au fost prezentate si jurnalele de vanzari si cumparari aferente lunilor decembrie 2008 si ianuarie 2009.

Ulterior, in data de 23.01.2012 cand au fost predate dosarele cuprinzand documentele contabile aferente acestor doua luni, **au fost prezentate alte jurnale de cumparari** care, desi la total sume au aceleasi cifre, in structura acestora, pentru luna decembrie 2008, nu mai figureaza un numar de **20 (douazeci) de facturi in valoare totala de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma totala de ... lei, apartinand unui numar 15 (cincisprezece) furnizori, fiind inlocuite cu alte 20 (douazeci) de facturi, cu aceeasi valoare totala, apartinand unui numar de 4 (patru) furnizori (SC E SRL cu 9 facturi reprezentand lucrari inst. electrica, in valoare totala de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma totala de ... lei, SC M SRL cu 6 facturi reprezentand lucrari, servicii instalatii sanitare, prestari servicii constructii, tencuieli, in valoare totala de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma totala de ... lei, SC T SRL cu 4 facturi reprezentand extindere si executie CT, prestari servicii sapatura, in valoare totala de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma totala de ... lei si SC P SRL cu o factura in valoare totala (inclusiv TVA) de ... lei.** Aceeasi situatie este si pentru luna ianuarie 2009 in care cei **6 (sase) furnizori cu un numar de 7 (sapte) facturi, in valoare totala de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma totala de ... lei, au fost inlocuiti cu 5 (cinci) facturi emise de SC T SRL, reprezentand c/v montat CT cu accesorii, probe centrala termica, tencuieli CT conf. comanda, in valoare totala (fara TVA) de ... lei, cu TVA in suma totala de ... lei.**

**2.2.** În luna ianuarie 2009 au fost inregistrate in contul 231 „*Imobilizari corporale in curs,*”, 5 (cinci) facturi emise de SC T SRL, in suma totala de ... lei (fara TVA), cu TVA aferenta in suma totala de ... lei, reprezentand *c/v montat CT cu accesorii, probe centrala termica, tencuieli CT, conform comanda*, in conditiile in care cazanul gazeificare, vas expansiune, boiler cu serpentine, electropompe si celelalte materiale sanitare, in suma totala de ... lei (fara TVA) au fost achizitionate in cursul lunii septembrie 2009.

În plus, conform referatului nr..../01.02.2010 si memoriului general la *obiectivul de investitii schimbare destinatie magazin materiale de constructii si platforma depozitare materiale de constructii in spatiu alimentatie publica*, pentru obtinerea autorizatiei nr..../14.03.2010, la pct. II. DATE SPECIFICE OBIECTIVULUI, cu privire la UTILITATI 1. **Instalatii termice si CT** se precizeaza: „**Momentan incalzirea se realizeaza cu panouri radiante de caldura conectate la curentul electric,**„. In consecinta reiese ca la data la care figureaza ca au fost emise facturile de catre SC T SRL, nu exista montata nicio centrala termica.

**2.3.** În ceea ce priveste jurnalul de vanzari aferente lunii decembrie 2008, prezentat impreuna cu documentele contabile in data de 23.01.2012, un numar de 6 (sase) facturi in valoare totala (fara TVA) de ... lei, cu TVA aferenta in suma totala de ... lei (fact. nr..../05.12.2008, nr..../12.12.2008, nr..../21.12.2008, nr. .../23.12.2008, nr..../1/28.12.2008 si nr..../29.12.2008), ce figurau in primul jurnal de vanzari ca fiind emise pe numele unor diverse persoane fizice, sunt inregistrate cu aceleasi numere si aceleasi valori avand in schimb in calitate de client SC E SRL.

**2.4.** În urma consultarii dosarului fiscal al SC X SRL pentru perioada ianuarie 2008 – iunie 2011, printre documentele depuse de societate la organul fiscal teritorial (declaratii fiscale, balante de verificare contabila, etc.) a fost identificat un numar de 3 (trei) balante de verificare contabila (singurele depuse) pentru lunile martie, iulie si septembrie 2009, balante ce contin date semnificativ diferite referitor la rulajele si soldurile conturilor fata de cele din balantele contabile prezentate la inspectia fiscala, pentru aceeaasi perioada. Astfel soldul contului 231 „*Imobilizari corporale in curs,*”, pentru lunile anterior mentionate, in balantele depuse la organul fiscal fata de cele prezentate la inspectie fiscala are urmatoarele solduri: **martie 2009 (... lei fata de ... lei), iulie 2009 (... lei fata de ... lei) si septembrie 2009 (... lei fata de ... lei).**

**2.5.** În luna iunie 2008 si septembrie 2009, au fost contabilizate in contul 231 „*Imobilizari corporale in curs,*”, sumele ... lei, respectiv ... lei aferente facturii seria ... nr..../07.06.2008 emisa de SC D SRL, reprezentand c/v materiale de constructii (ciment, burlane) si facturii seria ... nr..../27.09.2009 emisa de SC I SRL, reprezentand c/v tabla inox.

Pe factura emisa de SC D SRL nu sunt inscrite datele cu privire la cantitatea si pretul unitar al bunurilor consemnate. Conform bazei de date A.N.A.F., **SC D SRL se afla in stare de dizolvare cu lichidare din data 06.07.2007**, iar **SC I SRL este neplatitor de TVA din data de 01.06.2009**, obiectul de activitate al celor doua firme este *comert cu ridicata, nespecializat de produse alimentare, bauturi si tutun, respectiv, comert cu amanuntul al textilelor in magazine specializate.*

La rubrica „*date privind expeditia,*”, din cuprinsul celor doua facturi, la pozitia numele delegatului este consemnat numele administratorului SC X SRL, domnul ..., CI seria ... nr...., mijloc

de transport ..., in cazul facturii de la SC D SRL, respectiv, CI seria ... nr...., mijloc de transport ..., in cazul facturii de la SC I SRL.

Având in vedere faptul ca, in contextul mentiunilor inserate in cele doua facturi, se atesta faptul ca livrarea bunurilor s-ar fi realizat la data emiterii documentelor, neexistand mentionate avize de insotire a marfii si calitatea de delegat in scris la rubrica „*date privind expeditia*„, se constata, printre altele, ca datele de identificare inscrise in facturi ale delegatului ... sunt cu totul altele, administratorul fiind posesorul cartii de identitate seria ... nr....

**2.6.** In cursul lunilor septembrie si noiembrie 2008 a fost inregistrata pe conturi de cheltuieli suma totala de ... lei, cu TVA aferenta de ... lei, reprezentand c/v a 18 anvelope, 1 buc. cardan, set motor, ce figureaza ca fiind achizitionate de la SC F SRL – factura seria ... nr.../20.09.2008, SC P SRL – factura seria ... nr. .../22.09.2008, SC A SRL – factura seria ... nr..../22.09.2008 si SC ... SRL - factura seria ... nr..../24.11.2008.

La rubrica „*date privind expeditia*„, din cuprinsul celor 4 (patru) facturi, la pozitia numele delegatului este consemnat numele administratorului SC X SRL, ..., act identitate seria ... nr.... (factura seria ... nr..../20.09.2008), act identitate seria ... nr.... ( factura seria ... nr..../22.09.2008), act identitate seria ... nr.... (factura seria ... nr..../22.09.2008) si act identitate seria ... nr...., (factura seria ... nr. .../24.11.2008), pe nicio factura nu sunt mentionate numărul de avize de insotire a marfii si nu sunt inscrise date referitoare la transportul acestor bunuri, iar in ceea ce priveste modul de achitare, toate facturile figureaza ca fiind achitate in numerar.

Cu privire la furnizorii mai sus amintiti, in baza de date A.N.A.F., nu exista codul fiscal RO ..., in scris pe factura cu antetul SC F SRL, obiectul de activitate al firmelor este altul decat cel de comercializare de piese schimb auto, firma SC I SRL este dizolvata cu lichidare (radiere), neplatitoare de TVA din data de 05.02.2007, niciuna din firme nu declara prin D394 livrari catre SC X SRL.

**2.7.** In anul 2009 s-a inregistrat pe cheltuieli suma totala de ... lei, cu TVA aferenta de ... lei, reprezentand c/v a 21 anvelope, cutie viteza SAV, cardan, set motor, set motor, arbore cotit, parbriz, radiator, garnitura chiulasa, ce figureaza ca fiind achizitionate de la SC N SRL – factura seria ... nr..../30.01.2009, SC C SRL - factura seria ... nr..../27.01.2009, SC V SRL - factura seria ... nr..../12.02.2009, SC A SRL - factura seria ... nr..../28.02.2009, SC ... SRL - factura seria ... nr. .../27.02.2009, SC E SRL – factura seria ... nr..../13.05.2009, SC O SRL - factura seria ... nr..../21.06.2009, SC B SRL - factura seria ... nr..../22.06.2009, toate din ... si SC C SRL - factura seria ... nr. .../31.08.2009.

Pe nicio factura din cele anterior enumerate nu sunt mentionate avize de insotire a marfii ceea ce atesta faptul ca livrarea bunurilor s-ar fi realizat la data emiterii documentelor.

La rubrica „*date privind expeditia*„, pe un numar de 7 facturi la numele delegatului figureaza in scris numele ..., act identitate ..., ..., ..., pe un numar de 3 facturi sunt mentionate niste date referitoare la mijloace de transport in cuprinsul facturilor sunt inscrise diverse nume de persoane, toate facturile figureaza ca fiind achitate in numerar.

**Conform informatiilor din baza de date A.N.A.F., cele 9 (noua) firme enumerate anterior au ca obiect de activitate declarat, altul decat comercializarea de piese schimb auto (*comercializarea cu ridicata a deseurilor si resturilor, a imbracamintei si incaltamintei, inchirierea si subinchirierea bunurilor imobiliare, hoteluri si alte facilitati de cazare, comert cu amanuntul in magazine nespecializate cu produse alimentare, bauturi si tutun*), niciuna din firme nu declara prin D394 livrari catre SC X SRL, SC C SRL nu figureaza cu niciun fel de declaratii fiscale depuse, SC V SRL este inactiv din data de 11.06.2009, SC O SRL este neplatitor de TVA, SC C SRL are activitatea suspendata din 05.08.2009, neplatitor de TVA din 01.09.2009.**

In factura seria ... nr.../21.06.2009, furnizor SC O SRL, este inscrise ca fiind achizitionata **o garnitura chiulasa la pretul de ... lei (fara TVA)/buc.**

Conform facturii seria ... nr..../15.06.2010 au fost achizitionate de la SC P SRL, firma specializata in comercializarea de piese schimb auto, **1 (una) buc. garnitura chiulasa la pretul de ... lei (fara TVA)/buc. si 1 (una) buc. garnitura chiulasa la pretul de ... lei (fara TVA)/buc.**

Comparand preturile pentru acelasi reper din cele doua facturi se pot trage concluzii cu privire la **autenticitatea si realitatea** datelor inscrise in factura cu seria ... nr..../21.06.2009.

Pentru niciun bun din cuprinsul facturilor enumerate mai sus nu s-au intocmit documente justificative prevazute de O.M.E.F. nr. 3512/2008, precum *note de intrare receptie, bonuri de*

*consum etc.* care sa ateste intrarea in gestiunea SC X SRL a bunurilor inscrise in facturi si modul de utilizare a acestora, nu sunt mentionate mijloacele de transport cu care au fost aduse bunurile, pe un numar de 6 facturi, nu au fost prezentate documente in care sa se precizeze cine a realizat montajul pieselor auto ce figureaza ca fiind achizitionate (cutie viteza, cardan, set motor, set motor, arbore cotit, parbriz, radiator, garnitura chiulasa).

**2.8.** In anul 2010 SC X SRL a inregistrat pe conturi de cheltuieli suma totala de ... lei, cu TVA aferenta de ... lei, reprezentand c/v a 22 anvelope, set motor, arbore cotit, electromotor / 1 buc., arcuri spate / 2 buc., ciment saci / 200 buc., bunuri ce figureaza ca fiind achizitionate de la SC G SRL, cu facturile seria ... nr. .../28.06.2010, nr..../02.12.2010, nr..../14.12.2010, nr..../21.12.2010 si nr. .../28.12.2010.

Referitor la acest furnizor facem precizarea ca are o stare fiscala asemanatoare firmelor prezentate la pct. 2.2.6. si 2.2.7. din prezentul proces-verbal, in sensul ca nu s-a prezentat la control, nu plateste la buget, este inactiv din data de 07.10.2010 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative, neplatitor de TVA.

De altfel, cu privire la relatiile SC X SRL cu SC G SRL din luna decembrie 2010, Garda Financiara ... a intocmit Sesizarea penala nr..../28.03.2011, in sarcina persoanei juridice SC X SRL, prejudiciul cauzat bugetului fiind estimat la cuantumul de ... lei, din care TVA in suma de ... lei si impozit pe profit in suma de ... lei.

**2.9.** In perioada verificata, a fost inregistrata direct in conturi de cheltuieli suma de ... lei (baza impozabila), inscrise in facturi emise de diversi furnizori reprezentand achizitii de diverse materiale de constructii, lucrari (ciment, otel beton, tabla, tencuiala, plasa sudata, nisip, pietris, cuie ondulin, lucrari electrice), in conditiile in care SC X SRL avea un obiectiv de investitie nereceptionat (care includea materiale de constructii si lucrari aferente), contabilizat in contul 231.

**2.10.** Facturile emise de SC X SRL, in perioada verificata, nu respecta o cronologie a numerelor alocate, numerotarea facturilor nu a fost facuta in ordine crescatoare, exista numere lipsa sau dublate intre facturile prezentate, nu a fost prezentata la control decizia cu privire la plaja de numere alocata si persoana responsabila cu gestionarea formularelor cu regim special.

În timpul inspectiei fiscale, in baza art. 94, alin. (3), lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, reprezentantul legal al SC X SRL a dat o nota explicativa, raspunsurile oferite prin aceasta nemodificand constatările organului de control.

Având în vedere starea de fapt fiscala a SC X S.R.L., asa cum rezulta din documentele puse la dispozitie, precum si din declaratia reprezentantului societatii, echipa de inspectie a concluzionat ca SC X S.R.L. a inregistrat in contabilitate sume care nu au la baza operatiuni reale sau conforme cu o situatie confirmata de un reprezentant al unei institutii de stat (Primaria ...), astfel:

-corespunzator evidentierii in contabilitate a unor cheltuieli care nu au la baza operatiuni reale, respectiv cele inscrise in facturile *emise* de furnizorii cu starea fiscala descrisa pe parcursul prezentului proces verbal, s-au diminuat sumele datorate bugetului de stat, astfel:

- **TVA: ... lei;**
- **Impozit pe profit: ... lei (suma aferenta bazei impozabile suplimentar stabilite la control in suma de ... lei, la care s-a aplicat procentul de 16%).**

Facem precizarea ca, in cadrul acestui prejudiciu, se include si suma de ... lei, din care TVA: ... lei si impozit pe profit: ... lei, estimat de Garda financiara ..., aferent bazelor impozabile inscrise in facturile *emise* de SC G SRL in luna decembrie 2010, sume avute in vedere si la prezentul control.

-conform anexei nr.1, SC X S.R.L. a inregistrat in contabilitate in contul 231 – *Imobilizari corporale in curs de executie* pentru perioada ianuarie 2008 – decembrie 2009 suma de ... lei (fara TVA), TVA: ... lei, documentele puse la dispozitie cuprind materiale si lucrari in suma totala de ... lei ( *Recapitulatie total general materiale si lucrari* din anexa privind sumele inregistrate in contul 231), investitia fiind receptionata la o alta suma (... lei);

- documentele contabile ce privesc investitia contin inadvertente, inexactitati, o parte fiind inlocuite de altele depuse ulterior (furnizori, sume etc.).

Având în vedere cele expuse si în baza art.108 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscală au considerat că se intrunesc elementele constitutive ale unei infractiuni, **solicitand organelor de cercetare si urmarire penala demararea cercetarilor pentru solutionarea cauzei.**

**În drept**, speței îi sunt aplicabile prevederile **art.214** din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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

**(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea (...).”**

Referitor la soluțiile contestației **art.216** din aceeași ordonanță prevede:

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

Potrivit **punctului 10.1** din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată „**10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale.**”

Față de cele prezentate, se reține că, având în vedere existența cauzei penale privind SC X SRL pentru comiterea unor fapte comise în perioada pentru care a fost emisă decizia de impunere și raportul de inspecție fiscală contestate, fapte ce pot întruni elementele constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscală, și întrucât stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite are o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă, Direcția Generală a Finanțelor Publice nu se poate pronunța pe fondul cauzei mai înainte de a se definitiva latura penală.

Prioritatea de soluționare în speța o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata obligațiilor bugetare constatate și datorate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul".

**Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții pe latura penală, Direcția Generală a Finanțelor Publice nu se poate investi cu soluționarea cauzei, motiv pentru care va suspenda soluționarea contestației formulată de SC X SRL procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu prevederile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată.**

**2. Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală de a stabili în sarcina SC X SRL prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../09.04.2012, impozitul pe profit în sumă de ... lei și accesoriilor aferente în sumă de ... lei.**

### **În fapt**

Prin Decizia de impunere nr.... încheiată la data de 09.04.2012, organele de inspecție fiscală, printre altele, au constatat diferențe la impozitul pe profit (anexa nr.2 la raport) pentru perioada ianuarie 2008 – iunie 2011, astfel:

- ... lei reprezintă sume (cheltuieli) înscrise în facturi emise de diversi furnizori aferente achizițiilor de diverse materiale de construcție: ciment, otel beton, tabla, tencuiala, plasa sudată, lucrări electrice, nisip, pietris etc, sume înregistrate în contabilitatea petentei pe conturi de cheltuieli (604, 635, 611, 628, 6024).

Petenta, în perioada ianuarie 2008 – decembrie 2009, a prezentat documente privind realizarea obiectivului de investiție „Popas turistic ...”, înregistrate în contul 231 – „Imobilizări corporale în curs de execuție”, obiectiv recepționat în luna decembrie 2011. Pentru sumele menționate mai sus, reprezentând achiziții de diverse materiale de construcție și înregistrate direct

pe conturi de cheltuieli (604, 635, 628 etc), avea posibilitatea recuperarii lor prin înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea, după recepția mijlocului fix.

- ... lei reprezintă sume înregistrate direct în conturi de cheltuieli în perioada ianuarie 2010 – mai 2011, aferente materialelor precum: nisip, pietris, tabla, tevi, materiale electrice, cuie ondulate etc, **neefectuate pentru realizarea de venituri impozabile;**

- ... lei reprezintă sume înregistrate pe conturi de cheltuieli (635, 611), corespunzătoare unui număr de 3 (trei) facturi înscrise în jurnalul de cumpărări aferent lunii iunie 2008, emise de D SA sub nr.... și nr..../09.06.2008 și de SC A SA sub nr..../19.06.2008, **facturi neprezentate la control;**

- ... lei reprezintă un număr de 5 (cinci) facturi, în cadrul trim. I și III 2008, I 2009 și III 2010, care **nu au fost înregistrate în contabilitate și nici declarate**, sume care au intrat în calculul profitului impozabil recalculat la control.

Cu aceste sume s-a reîntregit profitul impozabil aferent anilor 2008, 2009 și 2010 rezultând un impozit pe profit datorat de societate în suma de ... lei.

SC X SRL nu este de acord cu stabilirea de către organele de inspecție fiscală a acestor sume stabilită suplimentar de plată, însă în cuprinsul contestației nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care să-și întemeieze contestația decât pentru suma de ... lei, precizând că această sumă reținută ca fiind cheltuială nedeductibilă aferentă perioadei ianuarie 2010 – mai 2011, reprezintă o cheltuială reală și justificată, iar motivația organelor de inspecție fiscală cu privire la contul „231” că nu a mai funcționat din decembrie 2009, nu are un temei legal, ținând seama și de faptul că obiectivul la acea dată nu era recepționat.

Conform art.37 alin.(2) din Legea nr.50/1991, lucrările de construcții autorizate se consideră finalizate dacă s-au realizat toate elementele prevăzute în autorizație și dacă s-a efectuat recepția la terminarea lucrărilor, ori recepția finală a fost în anul 2012, ceea ce înseamnă că în perioada ianuarie 2010 – mai 2011, în contul „231” au fost înregistrate operațiuni.

#### **În drept,**

Referitor la exercitarea dreptului de apreciere, art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

**„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”**

Referitor la rolul activ, art.7 alin.(2) din același act normativ, prevede următoarele:

**„(2) 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.”**

Referitor la mijloacele de probă, art.49 din același act normativ, prevede următoarele:

**„(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:**

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;**
- b) solicitarea de expertize;**
- c) folosirea înscrisurilor;**
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.**

**(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”**

Referitor la obligația de a furniza informații, art.52 din același act normativ, prevede următoarele:

**„ (1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.”**

Referitor la sarcina probei, art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

**„ Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”**

Potrivit art. 6 alin.(1) și (2) din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata, cu modificările și completările ulterioare:

**„(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

**(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”.**

Referitor la deductibilitatea cheltuielilor, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, prevede următoarele:

- la art. 21

**„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”**

Referitor la cheltuielile nedeductibile, sunt aplicabile prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, care precizează că sunt nedeductibile la calculul profitului impozabil,

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

În legatura cu conținutul contestației, la art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, se precizează:

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

c) *motivele de fapt și de drept;*

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

În vederea soluționării contestației, organul competent din cadrul D.G.F.P. Neamt a avut în vedere și prevederile art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedura fiscală, unde referitor la soluționarea contestației, se precizează expres faptul că:

**“(1) [...] Analiza contestației se face în raport de susținerile partilor, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”**

Punctul 11.1 lit.b) din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**b) 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.”**

Referitor la stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art.119 alin.(1) și (4)

**„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**

(...)

**(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condițiile aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția situației prevăzute la art.142 alin.(6).”**

- la art.120 alin.(1) și (2)

**„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

*(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.”*

- la art.120<sup>1</sup>

*„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

*(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

*a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

*b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

*c) după împlinirea termenului prevăzut la lit.b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

*(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”*

Fata de situatia de fapt si de drept prezentata anterior, retinem:

#### **Referitor la suma de ... lei**

Organele de inspectie fiscala au dreptul de a aprecia starea de fapt fiscala pentru un anumit contribuabil astfel incat sa adopte solutia legala bazata pe constatările complete asupra aspectelor verificate.

De asemenea, pentru ca o cheltuiala sa fie considerata deductibila fiscal la calculul profitului impozabil trebuie sa aiba la baza o operatiune real efectuata, precum si documente care sa faca dovada realizarii acestei operatiuni.

Organul fiscal nu poate considera cheltuielile înregistrate ca fiind deductibile la calculul profitului impozabil, doar pe baza unor tranzactii reflectate scriptic, in special atunci când din analiza documentelor nu rezultă că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În cazul SC X SRL organele de inspectie fiscala au verificat dacă documentele în baza cărora agentul economic a efectuat inregistrarea in evidenta contabila a operatiunilor economice supuse analizei indeplinesc conditiile de documente justificative.

Înregistrările contabile trebuie sa se refere nu la forma documentelor, ci la realitatea tranzactiilor pe care acestea le descriu, in caz contrar ar insemna eludarea conditiei de fond necesara si impusa de legiuitor, si anume ca tranzactia sa fi avut loc efectiv, la data, valoarea si specificatiile inscrise in document.

Petenta nu a prezentat alte documente nici în timpul inspectiei fiscale, și nici o dată cu depunerea contestatției, care sa ateste achizitionarea efectiva a bunurilor inscrise in respectivele facturi, alocate pe obiective de investitii, contracte, note de comanda, corespondenta cu furnizorii.

De asemenea, petenta nu a întocmit note de intrare-receptie si/sau bonuri de consum pentru mare parte din aceste bunuri, asadar nu exista nici documente legale de receptie adecvata, respectiv de inregistrare pe conturi de cheltuieli a sumelor in cauza.

Referitor la motivația contestatorului cu privire la funcțiunea contului „231 – Imobilizări în curs”, reținem că organele de inspectie fiscala s-au referit la faptul ca nu au mai fost înregistrate sume pe rulaje in perioada mentionata, documentele aferente investitiei fiind inregistrate direct pe conturi de cheltuieli.

**Referitor la sumele de ... lei reprezentând cheltuieli ce se recuperează pe calea amortizării, ... lei reprezentând cheltuieli înscrise în facturi neprezentate la control și ... lei reprezentând venituri aferente unor facturi emise de SC X SRL neînregistrate în contabilitate și nedeclarate la organul fiscal**

Din dispozițiile legale menționate în drept, se reține că în contestație societatea trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă, în conformitate cu prevederile pct. 2.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră,

**„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.”**

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că societatea nu aduce argumente în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la stabilirea de sume suplimentare de plată, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva sumei de ... lei reprezentând impozit pe profit, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..../09.04.2012 având ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr..../09.04.2012, emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală.

Referitor la obligațiile de plată accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Având în vedere că în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul de natura impozitului pe profit în sumă de ... lei, aceasta datorează și obligațiile de plată accesorii aferente, conform principiului de drept „accesoriul urmează principalul”, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru accesoriile în sumă de ... lei.

**3. Prin cauza supusă soluționării Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe dacă este legală măsura Activității de Inspecție Fiscală de a stabili în sarcina SC X SRL prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../09.04.2012, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.**

**În fapt.**

Prin Decizia de impunere nr.... încheiată la data de 09.04.2012, organele de inspecție fiscală, printre altele, au constatat diferențe la taxa pe valoarea adăugată (anexa nr.6 la raport) pentru perioada ianuarie 2008 – iunie 2011, astfel:

Referitor la TVA deductibilă, în urma inspecției fiscale a rezultat o sumă suplimentară de plată de ... lei compusă din:

- ... lei reprezintă TVA stabilit suplimentar;

+ ... lei reprezintă TVA cu drept de deducere pentru SC X SRL, pe care nu a declarat-o (a declarat mai puțin).

Diferențele suplimentare reprezentând TVA fara drept de deducere stabilite la control sunt prezentate detaliat, și anume:

- ... lei reprezintă TVA dedusa nejustificat de petentă de pe factura seria ... nr. .../16.09.2009, emisa de SC ... SRL, reprezentand achizitia unei cabine dus, inclusa in categoria materiale sanitare, baza impozabila (... lei) excedand sumei autorizate si receptionate pentru aceasta categorie – materiale sanitare - înglobate in investitie, respectiv suma de ... lei, suma in care se incadreaza alte facturi de achizitie materiale sanitare, admise la control, care au indestulat suma inscrisa in Centralizatorul financiar al categoriilor de lucrari (Situatiile de lucrari);

- ... lei reprezintă TVA suplimentara aferenta diferentei nejustificate/neautorizate de lucrări sanitare (valoarea autorizata si receptionata fiind de ... lei, iar cea înregistrată în contabilitate de ... lei) corespunzatoare facturilor nr..../23.12.2008 si nr..../27.12.2008 emise de SC M SRL, nr..../13.01.2009, nr..../13.01.2009, nr..../27.01.2009, nr..../31.01.2009 – emise de SC T SRL si factura nr. .../24.09.2009 emisa de SC E SRL;

- ... lei reprezintă TVA suplimentara aferenta diferentei nejustificate/neautorizate de achiziții materiale electrice (valoarea autorizata fiind de ... lei, iar cea înregistrată în contabilitate de ... lei) corespunzatoare facturilor nr..../05.02.2009 si nr..../20.02.2009 emise de SC E SRL;

- ... lei reprezintă TVA fara drept de deducere generată de diferența de ... lei (baza impozabilă) dintre valoarea autorizată de achizitii de lucrari electrice contabilizate pe contul 231 (factura nr..../24.02.2009 emisa de SC E SRL) și valoarea neautorizată cuprinsa in diverse facturi emise de SC E SRL in perioada decembrie 2008 – septembrie 2009 (facturile nr..../dec.2008; nr..../feb.2009, nr..../martie 2009, nr..../aprilie 2009, nr..../mai 2009, nr..../iunie 2009 si

nr.../septembrie 2009), pentru care organul de inspectie fiscala a stabilit ca nu au legatura cu obiectivul de investitie apartinand SC X SRL, asa cum a fost autorizat si receptionat;

- ... lei reprezintă TVA fără drept de deducere aferenta facturilor ce cuprind servicii construcții, tencuieli, respectiv cele cu nr.../05.12.2008, nr.../17.12.2008, nr.../28.12.2008, nr.../29.12.2008, nr.../30.12.2008, nr.../31.12.2008 emise de SC M SRL deoarece acesta nu a declarat sumele din facturi la organul fiscal teritorial;

- ... lei reprezintă TVA dedusa nejustificat de societate in lunile mai 2008, iulie 2008, septembrie 2009, în sensul ca petenta nu detine facturi pentru sumele inscrise in jurnalele de cumparari si preluate in deconturile de TVA ale perioadei, astfel:

- ... lei, TVA inscrise in factura nr.../11.05.2008 emisa de SC C SRL, factura inscrise formal in jurnalul de cumparari, fara a se prezenta documentul;

- ... lei, TVA inscrise in factura nr.../31.05.2008 emisa de SC M SRL, factura inscrise, de asemenea, doar in jurnalul de cumparari, fara a se prezenta documentul;

-... lei, TVA inscrise in factura nr.../03.09.2009 emisa de SC R SRL, lipsa document;

-... lei, TVA inscrise in facturile nr.../03.09.2009 si nr.../23.09.2009 emise de SC M SRL – lipsa documente;

-... lei, TVA inscrise in factura nr.../01.07.2008 emisa de SC A SRL, inregistrata de 2 ori (dublata) in contabilitate;

- ... lei reprezintă TVA dedusa in mod nejustificat de societate, corespunzator facturilor nr.../31.10.2008, nr.../15.11.2008, nr.../30.11.2008, nr.../15.12.2008, nr. .../27.05.2009 – emise de SC E SRL, reprezentand lucrari electrice (anexa nr.2 la raport). Lucrarile electrice au fost indetulate valoric pana la limita sumelor autorizate si receptionate (mai sus argumentate), potrivit facturilor de achizitii cuprinse in anexa nr.1 la raport;

- ... lei reprezintă TVA dedusa de SC X SRL in luna iunie 2008, corespunzator unui numar de 3 (trei) facturi inscrise in jurnalul de cumparari, emise de D SA si SC A SA, facturi neprezentate la control.

**Referitor la TVA colectată**, in urma verificarii documentelor puse la dispozitie, corelat cu sumele inregistrate si declarate de societate, s-a stabilit o diferenta suplimentara de ... lei, justificata astfel:

- ... lei reprezintă TVA colectata aferenta unui numar de 5 (cinci) facturi emise catre diversi beneficiari, baza impozabila in suma de ... lei, facturi neevidentiate in contabilitate si nedeclarate prin deconturile de TVA ale perioadei.

- ... lei reprezintă TVA colectata declarată eronat prin deconturile de TVA (mai puțin) decat sumele evidentiate in contabilitate. Precizam ca aceste sume s-au 'balansat' pe parcurs in corelatie cu TVA deductibila (de asemenea, declarat eronat, tot mai puțin decat sumele din documente).

Situația centralizatoare este prezentată în anexa nr.6 la raport, rezultând o taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

SC X SRL nu este de acord cu stabilirea de către organele de inspecție fiscală a acestei sume stabilită suplimentar de plată, rezultată din compararea cheltuielilor necesare realizării investiției menționate în Devizul general de evaluare cu Centralizatorul financiar al categoriilor de lucrări mansardare construcție existentă și platformă, întocmit de PFA R deoarece din articolele de lege invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art.3 alin.(1) lit.a), art.7 alin.(5) și (6) și art.37 alin.(1) și (2) din Legea nr.50/1991, nu rezultă obligativitatea societății de a se încadra în cheltuielile din Devizul general de evaluare privind cheltuielile necesare realizării investiției.

Cheltuielile reale sunt acelea înregistrate în evidența contabilă în contul „231 – imobilizări corporale în curs de execuție”, care au la bază documente legal întocmite și atestă realitatea operațiunilor în ceea ce privește achizițiile de materiale și devize de lucrări necesare realizării investiției.

Petenta mai motivează că în mod abuziv a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de SC M SRL deoarece așa cum rezultă din procesul verbal de control încrucișat, SC M SRL a declarat TVA aferentă facturilor emise către petentă. Facturile sunt înregistrate în evidența contabilă a SC M SRL ceea ce conferă dreptul pentru petentă de a deduce TVA.

Petenta consideră că în mod eronat organele de inspecție fiscală apreciază ca nejustificată diferența de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, întrucât Devizul general întocmit de PFA R este efectuat în baza unor coeficienți și indicatori teoretici stabiliți în baza unor criterii, coeficienți medii pe

economie, iar suma de ... lei din Centralizatorul financiar reprezintă cheltuieli efective și reale pentru realizarea lucrării, înregistrate în evidența contabilă în baza unor documente justificative așa cum prevede Legea contabilității. Înainte de începerea lucrării s-au făcut măsurători reprezentând estimări care au condus la întocmirea unui deviz de lucrări acceptat de petentă.

Referitor la diferența de ... lei cu TVA în sumă de ... lei, aceasta reprezintă o cheltuială justificată și reală, întrucât în deviz lucrarea a fost estimată la prețuri informative și în condițiile executării în regie proprie, pe când în momentul executării efective, aceasta fiind executată parțial prin societăți comerciale specializate, prețurile de achiziție a materialelor au fost estimate în deviz. Lucrările executate prin firme specializate presupun și cheltuieli suplimentare față de lucrările executate în regie proprie.

În mod abuziv, organele de inspecție fiscală rețin că există o contradicție între faptul că în contabilitate sunt înregistrați ca furnizori de lucrări firmele SC M SRL, SC E SRL ȘI SC T SRL, iar în procesul verbal nr..../14.12.2011 se menționează că lucrarea a fost executată în regie proprie. Organele de inspecție fiscală au stabilit o situație de fapt neconformă cu realitatea și în mod chiar tendențios sugerând că lucrarea a fost executată în integralitatea ei în regie proprie, inclusiv instalațiile electrice, sanitare, diferite montaje și alte lucrări de specialitate necesare unui obiectiv cu destinație „popas turistic”, lucrări care nu pot fi realizate decât de firme de specialitate.

Toate prestările de servicii au fost efectuate în baza unor devize și situații de lucrări prezentate la control, fiind incluse atât materiale, bunuri, cât și manoperă. De asemenea facturile emise de SC M SRL, SC E SRL ȘI SC T SRL, conform controalelor încrucișate efectuate, sunt înregistrate în contabilitatea acestora, iar toate cheltuielile efectuate au legătură cu investiția, autorizația de construire fiind emisă în data de 07.07.2008, sub nr.... și cu o valabilitate de 2 ani.

Organele de inspecție fiscală, fără a arăta temeiul legal încălcat, procedează la a face o comparație între raportul de evaluare pentru recepția finală efectuată de PFA R, această evaluare fiind făcută de societate la insistențele organelor de inspecție fiscală, cu scopul vădit de a demonstra că aceste cheltuieli în final nu sunt deductibile fiscal, neavând legătură cu obiectivul.

Nu există nicio dispoziție legală care să prevadă atribuția unei primării de a decide în cadrul unei societăți comerciale care sunt cheltuielile deductibile fiscal și care nu, motivat de faptul că organele de inspecție fiscală în mod abuziv susțin că Primăria comunei ... confirmă nedeductibilitatea cheltuielilor efectuate de societate necesare desfășurării activității. Autorizația de construire nu are valoare fiscală, ci doar una estimativă necesară pentru a demara lucrările.

### **În drept,**

Referitor la Persoane impozabile și activitatea economică, art.127 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**

**(2) În sensul prezentului titlu, (...), constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”**

Referitor la sfera de aplicare a dreptului de deducere, art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile.”**

Referitor la faptul generator, exigibilitatea și exercitarea dreptului de deducere, a bazei de impozitare art.134, art.134<sup>2</sup> alin.(1), art.137 alin.(1) lit.a), art.145 alin.(1) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

- la art.134

**„Faptul generator și exigibilitatea - definiții**

**(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.**

**(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”**

- la art.134<sup>2</sup> alin.(1)

**„Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”**

- la art.145 alin.(1)

**„(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.”**

- la art.146 alin.(1) lit.a)

**„Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

- la art.155 alin.(5) lit.c)

**„(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

**c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura.**

(...)

**h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi.”**

- la art.137 alin.(1) lit.a)

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

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

H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la punctul 44, precizează:

**„44. Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.”**

Referitor la elementele pe care trebuie să le conțină documentele justificative, lit.A art.2 din Anexa 1 din O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile, precizează:

**„Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**

- denumirea documentului;

- denumirea și, după caz, sediul unității 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;

- 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.”**

Referitor la exercitarea dreptului de apreciere, art.6 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

**„Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”**

Referitor la rolul activ, art.7 alin.(2) din același act normativ, prevede următoarele:

**„(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Referitor la prevederile speciale pentru aplicarea Codului fiscal, art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, precizeaza:

**„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei.**

Potrivit art. 6 alin.(1) şi (2) din Legea nr.82/1991 privind Legea contabilitatii, republicata, cu modificările si completările ulterioare:

**„(1) Orice operaţiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

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

Referitor la stabilirea dobânzilor şi penalităţilor de întârziere, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art.119 alin.(1) şi (4)

**„(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenţă de către debitor a obligaţiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi şi penalităţi de întârziere.**

(...)

**(4) Dobânzile şi penalităţile de întârziere se stabilesc prin decizii întocmite în condiţiile aprobate prin ordin al preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală, cu excepţia situaţiei prevăzute la art.142 alin.(6).”**

- la art.120 alin.(1) şi (2)

**„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadenţă şi până la data stingerii sumei datorate inclusiv.**

**(2) Pentru diferenţele suplimentare de creanţe fiscale rezultate din corectarea declaraţiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenţei creanţei fiscale pentru care s-a stabilit diferenţa şi până la data stingerii acesteia inclusiv.”**

- la art.120<sup>1</sup>

**„(1) Plata cu întârziere a obligaţiilor fiscale se sancţionează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadenţă a obligaţiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalităţii de întârziere se stabileşte astfel:**

**a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadenţă, nu se datorează şi nu se calculează penalităţi de întârziere pentru obligaţiile fiscale principale stinse;**

**b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalităţii de întârziere este de 5% din obligaţiile fiscale principale stinse;**

**c) după împlinirea termenului prevăzut la lit.b), nivelul penalităţii de întârziere este de 15% din obligaţiile fiscale principale rămase nestinse.**

**(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligaţia de plată a dobânzilor.”**

Faţă de situaţia de fapt şi de drept prezentată anterior, reţinem:

**Referitor la suma de ... lei**

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naştere la data livrării de bunuri de către persoanele impozabile din punct de vedere al taxei, justificarea dreptului de deducere efectuându-se în baza facturii fiscale emisă de acestea, facturi legal întocmite, care angajează răspunderea celor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, precum şi a celor ce le-au înregistrat în contabilitate.

În cazul SC X SRL organele de inspectie fiscală au verificat dacă documentele în baza cărora agentul economic a efectuat înregistrarea în evidenţa contabilă a operaţiunilor economice supuse analizei îndeplinesc condiţiile de documente justificative, sens în care au întreprins toate diligentele necesare în vederea obţinerii de informaţii în ceea ce priveşte realitatea operaţiunilor

economice consemnate în acestea, dacă documentele respective aparțin societăților menționate ca furnizori, rezultând următoarele:

- jurnalele de cumpărări aferente lunilor decembrie 2008 și ianuarie 2009 predate în data de 20.12.2012 (la începutul inspecției fiscale) **au fost înlocuite ulterior, în data de 23.01.2012, cu alte jurnale de cumpărări** care, deși la total sume aveau aceleași sume, în structura acestora, pentru luna decembrie 2008, nu mai figurează un număr de 20 (douazeci) de facturi în valoare totală de ... lei cu TVA aferentă în suma totală de ... lei, aparținând unui număr 15 (cincisprezece) furnizori, fiind înlocuite cu alte 20 (douazeci) de facturi, cu aceeași valoare totală, aparținând unui număr de 4 (patru) furnizori, respectiv **SC E SRL, SC M SRL, SC T SRL și SC P SRL** (conform jurnalelor de cumpărări aflate în copie la dosarul cauzei). Aceeași situație este și pentru luna ianuarie 2009 în care cei 6 (șase) furnizori cu un număr de 7 (șapte) facturi, în valoare totală de ... lei cu TVA aferentă în suma totală de ... lei, au fost înlocuiți cu 5 (cinci) facturi emise de **SC T SRL** reprezentând c/v montat CT cu accesorii, probe centrală termică, tencuieli CT conf. comandă, în valoare totală de ... lei cu TVA în suma totală de ... lei (conform jurnalelor de cumpărări aflate în copie la dosarul cauzei), deși sistemul de încălzire era cu panouri radiante de căldură conectate la curentul electric, conform referatului nr. .../01.02.2010 și memoriului general la *obiectivul de investiții schimbare destinație magazin materiale de construcții și platforma depozitare materiale de construcții în spațiu alimentație publică*, pentru obținerea autorizației nr.../14.03.2010, la Cap.II. Date specifice obiectivului, la punctul cu privire la UTILITATI 1. **Instalații termice și CT** se precizează: „**Momentan încălzirea se realizează cu panouri radiante de căldură conectate la curentul electric**”;

- petenta pentru facturile fiscale aferente achizițiilor de materiale sanitare și electrice, nu a întocmit documente justificative prevăzute de O.M.E.F. nr.3512/2008, precum note de intrare recepție, bonuri de consum etc., care să ateste intrarea în gestiunea societății, inventare la finele fiecărui an pentru ca organele de inspecție fiscală să poată aprecia cine este beneficiarul real al bunurilor și lucrărilor înscrise în aceste documente, dacă ele aparțin obiectivului de investiții Popas Turistic Bodești al cărui titular este persoana juridică X SRL. Nu există documente din care să rezulte care sunt “cheltuielile” în regie proprie care ar face diferența față de respectivul deviz și motivul pentru care acestea nu au făcut obiect al recepției finale a respectivului obiectiv, înregistrarea în contabilitate a documentelor direct în conturi pe sintetic, fără posibilitatea de a ști, de exemplu, cât a costat efectiv partea de construire, cât instalațiile, care au fost eventualele reparații etc, nefiind suficientă pentru a putea beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Organul fiscal nu poate acorda dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, doar pe baza unor tranzacții reflectate scriptic. Simplul fapt că petenta se află în posesia unor facturi fiscale emise pe numele celor trei societăți comerciale (SC T SRL, SC E SRL, SC M SRL), nu justifică dreptul de deducere a valorilor înscrise și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, atâta vreme cât nu se dovedește realitatea livrărilor de bunuri consemnate în aceste facturi.

Deținerea unei facturi fiscale este o condiție necesară dar nu și suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legalitatea exercitării dreptului de deducere având în vedere, concomitent, două aspecte: cel de fond, care privește realitatea operațiunilor consemnate în documente, și cel de formă, care privește modul de completare a documentelor.

În acest sens se pronunță și Înalta Curte de Casație și Justiție prin Decizia nr.V/15.01.2007 publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007 partea I în care se precizează ca „**taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea acestei taxe.**”

În baza exercitării dreptului de apreciere și având în vedere prevederile art.64 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, referitor la forța probantă a documentelor justificative, concluzionăm ca societatea contestatoare nu face dovada ca operațiunile scriptice corespund unor tranzacții reale și legal desfășurate, datele înscrise în facturi nefiind suficiente pentru a proba faptul că operațiunile sunt reale și legale.

Referitor la motivația petentei cu privire la faptul că în mod abuziv a fost diminuată taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de ... lei aferentă facturilor emise de SC M SRL deoarece acestea sunt înregistrate în evidența contabilă a SC M SRL ceea ce conferă dreptul pentru petentă de a deduce TVA nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece realitatea

tranzacției nu a putut fi dovedită motivat de faptul că lichidatorul desemnat nu a intrat în posesia documentelor contabile ale acestei societăți.

Referitor la motivația petentei cu privire la faptul că așa cum rezultă din controalele încrucișate efectuate la SC E SRL ȘI SC T SRL, facturile sunt înregistrate în contabilitatea acestora, iar toate cheltuielile efectuate au legătură cu investițiile nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației deoarece controalele încrucișate menționate în contestație, efectuate la SC E SRL și SC T SRL au relevat faptul că facturile emise de acestea către SC X sunt înregistrate în contabilitatea acestora, dar nu și faptul că acestea ar avea legătura cu investiția în discuție sau că sunt aferente veniturilor SC X SRL.

Referitor la motivațiile petentei că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale nu a fost informată cu privire la constatările rezultate în urma acestora, potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, pe toată perioada controlului nu i s-a adus la cunoștință despre controalele încrucișate efectuate la SC E SRL ȘI SC T SRL, deși potrivit Codului de procedură fiscală, contribuabilul are dreptul de a fi înștiințat atunci când se dispune suspendarea inspecției fiscale și motivul pentru care se ia o asemenea măsură și faptul că inspecția fiscală nu poate depăși perioada de 3 luni, în cazul de față a depășit 4 luni, reținem următoarele:

1. În data de 04.04.2012 contribuabilul a primit sub semnătură înștiințarea pentru discuția finală și proiectul raportului de inspecție fiscală, iar în data de 06.04.2012 și-a prezentat punctul de vedere.

2. Inspecția fiscală a fost suspendată pentru perioada 04.01.2012-20.02.2012, deci durata acesteia nu a depășit 4 luni, având în vedere că a început în data de 20.12.2011 și a fost finalizată în data de 06.04.2012. Cu adresa nr..../06.01.2012 i s-a comunicat contribuabilului suspendarea inspecției fiscale ca urmare a solicitării efectuate de acesta în data de 23.12.2012 în scopul reconstituirii evidenței contabile.

Referitor la sumele reprezentând:

- ... lei - TVA cu drept de deducere pentru SC X SRL, pe care nu a declarat-o, organele de inspecție fiscală majorând TVA deductibilă cu această sumă;

- ... lei – TVA deductibilă pentru care nu a fost aprobat dreptul de deducere;

- ... lei - TVA colectată stabilită suplimentar aferentă unor facturi emise de societate și neînregistrate;

- ... lei reprezintă TVA colectată declarată eronat prin deconturile de TVA (mai puțin) decât sumele evidenciate în contabilitate, reținem că din dispozițiile legale menționate în drept, în contestație societatea trebuia să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, organele de soluționare neputându-se substitui contestatoarei cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste această sumă, în conformitate cu prevederile pct. 2.5. din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră,

**„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.”**

Având în vedere cele precizate mai sus precum și faptul că societatea nu aduce argumente în susținerea acestui capăt de cerere din contestație care să fie justificat cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la stabilirea de sume suplimentare de plată, urmând a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC X SRL împotriva sumei de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..../09.04.2012 având ca anexă Raportul de inspecție fiscală nr..../09.04.2012, emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală.

**Referitor la accesoriile în sumă de ... lei contestate, aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, reținem că stabilirea acestora reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.** Deoarece în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată, societatea datorează și accesoriile aferente, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", urmând a se respinge contestația petentei pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

Pentru considerentele aratate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.210, art.216 alin.(1) și (4) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

### **D E C I D E:**

1. Suspendarea soluționării contestației formulate de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..../09.04.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-au stabilit în sarcina petentei suma de ... **lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de ... **lei**, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... **lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, până la pronunțarea unei soluții definitive și irevocabile de către organele de urmărire penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC X SRL** pentru suma de ... **lei** reprezentând impozit pe profit în sumă de ... **lei**, accesorii aferente impozitului pe profit în sumă de ... **lei**, taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei** și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... **lei**, sumă stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală nr..../09.04.2012 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală.

Decizia de soluționare a contestației poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Director executiv,