

## DECIZIA NR.1569

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizata de A.J.F.P. prin adresa, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de SC X

SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala , contestand partial actul administrativ fiscal si anume suma totala care se compune din:impozitul pe profit; TVA;

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, avand in vedere ca Decizia de impunere a fost comunicata societatii, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosarul contestatiei iar contestatia a fost depusa la posta conform plicului existent la dosarul contestatiei, aceasta fiind inregistrata la D.G.R.F.P. , conform stampilei registraturii acestei institutii aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de SC X.

I. SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara actelor atacate din urmatoarele motive:

1)Cu privire la termenul de depunere a contestatiei , societatea contestatoare sustine ca , desi termenul de depunere a contestatiei prevazut de Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, este de 45 zile de la data comunicarii efective a deciziei, in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice, calea de atac a fost stabilita la 30 zile , conform art.205, art.207 din O.G. Nr.92/2003, ceea ce este nelegal avand in vedere prevederile art.352 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala,avand in vedere ca procedurile administrative, in speta, au inceput dupa data de 1 ianuarie 2016.

Societatea contestatoare arata ca in Raportul de inspectie fiscala se face referire la Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala iar Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice a fost emisa in temeiul prevederilor O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, societatea contestatoare considera ca in speta se aplica prevederile Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si ca Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentara de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice este nelegal intocmita in ceea ce priveste temeiul de drept indicat, respectiv O.G. Nr.92/2003; considera ca a fost incalcat "principiul legalitatii" prevazut de art.4 din Legea

nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , potrivit caruia organul fiscal are obligatia de a respecta dispozitiile legale privind drepturile contribuabilului.

De asemenea, societatea considera ca a fost incalcat si principiul securitatii juridice intrucat societatea in calitate de contribuabil a fost indusa in eroare cu privire la drepturile si obligatiile sale si principul rolului activ al organului fiscal care presupune instiintarea corecta a contribuabilului cu privire la drepturile si obligatiile sale.

2).Societatea contestatoare sustine ca Decizia emisa de AJFP privind solutionarea cererii de prelungire a termenului de 5 zile pentru formularea punctului de vedere nu a fost motivata.

Astfel considera ca alegatiile din cap.VI-Discutia finala cu contribuabilul din RIF(pag.43) cu privire la motivarea neprelungirii termenului de depunere in scris a punctului de vedere referitor la constatarile organelor de inspectie fiscala” sunt nelegale intrucat motivarea refuzului trebuia facuta prin decizia conducatorului organului de inspectie fiscala (art.130 pct.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala) ceea ce nu s-a respectat, decizia fiind nemotivata.

Societatea contestatoare considera ca, in aceasta situatie i-a fost incalcat dreptul la aparare ,angajatii societatii fiind obligati sa lucreze in toate zilele sarbatorii Pastelui Catolic, pentru a putea finaliza punctul de vedere.

3).Societatea contestatoare arata ca in Raportul de inspectie fiscala(pag.47) se face referire la acte depuse de autoritatile maghiare , urmare solicitarii de informatii din partea organelor fiscale din Romania, care nu au fost comunicate si societatii ; sustine ca nu cunoaste continutul acestor acte si nu le poate combate, considerand astfel ca i s-a incalcat dreptul la aparare si dreptul de a fi informata.

Societatea contestatoare sustine ca, desi nu exista un raspuns final al autoritatilor fiscale maghiare(fapt mentionat in RIF pg.47) organul fiscal a considerat raspunsurile partiale ale autoritatilor maghiare ca “raspuns final” avand in vedere ca exista riscul prescrierii sumelor reprezentand impozit pe profit si ca “conform Codului de procedura fiscala in vigoare exista posibilitatea reverificarii daca apar informatii noi”.Asadar , dreptul la aparare, principiul legalitatii, dreptul la informarea corecta a contribuabilului sunt negate prin invocarea inadmisibila a propriei culpe a organului fiscal, in sensul ca “exista riscul intervenirii prescriptiei.”

4).In contestatia formulata , societatea contestatoare arata ca Raportul de inspectie fiscala este identic cu proiectul de raport care a fost transmis societatii, ceea ce justifica ca constatarile si concluziile erau deja formulate astfel incat solicitarea de a intocmi un punct de vedere a fost doar pentru ca “asa cere legea” fiind evident modul formal in care s-a procedat de catre inspectorii fiscali.

5.) In contestatia formulata, societatea contestatoare sustine ca, desi este un contribuabil de buna credinta , in raportul de inspectie fiscala s-a acordat credit total reprezentantilor firmelor din Ungaria si pe baza acestor afirmatii s-au calculat obligatii suplimentare de plata.

Cu privire la concluziile asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului (pf.46-49 din RIF), societatea contestatoare sustine ca inspectorii fiscali nu au analizat pertinent si complet argumentele prezentate in Punctul de vedere , limitandu-se la o abordare formala si anume:

Cu privire la livrarile intracomunitare efectuate catre compania maghiara, societatea contestatoare sustine ca a fost verificata de catre AJFP , intocmindu-se procesul verbal

prin care nu au fost dispuse masuri in sarcina societatii.

Cu privire la obligatiile fiscala, societatea sustine ca s-a efectuat un control inopinat de catre AJFP , intocmindu-se Procesul-verbal si nu s-au dispus masuri in sarcina sa.

Cu privire la modul de calcul, declararea obligatiilor fiscale si identificarea elementelor de risc fiscal cu posibile influente in sumele declarate de catre SC X la bugetul general consolidat , societatea a fost verificata pe perioada 2012-2014 de catre AJFP , intocmindu-se Procesul verbal, de catre aceeasi echipa de inspectie fiscala care a intocmit si actele administrativ fiscale contestate, neidentificandu-se elemente relevante care sa genereze o recalculare a obligatiilor fiscale in sarcina societatii.

A) Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, societatea prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

1. In ceea ce privesc bunurile achizitionate de la firma maghiara pentru care a aplicat taxarea inversa cu privire la TVA, societatea contestatoare sustine ca bunurile (componente PC, electronice, mic mobilier) facturate de aceasta firma maghiara , au fost transportate din Ungaria in Romania, conform documentelor de transport, de catre firma maghiara si facturate de catre SC X catre partenerul maghiar; livrarile intracomunitare au fost inregistrate in fisa clientului, fiind cuprinse in jurnalul de vanzari pentru luna decembrie 2012, la pozitia 64, 71-73.

Societatea contestatoare sustine ca a prezentat organului fiscal cele 4 CMR-uri (documente de transport ).Pe fiecare CMR apare:la denumirea expeditorului, datele de identificare ; locul de incarcare a marfii, destinat SC X, Romania.Toate CMR-urile cuprind factura aferenta transportului, sunt semnate de reprezentantul societatii maghiare; fiecare transport a venit in Romania cu CMR, factura si lista bunuri.

In ceea ce priveste marfa livrata catre firma maghiara si transportata de SC E, intelegerea de livrare a marfii s-a facut telefonic si prin posta.Faptul ca societatile de transport nu recunosc efectuarea transporturilor , nu inseamna sa se antreneze raspunderea fiscala a X care detine documente conforme de transport si le-a evidentiat corect in contabilitate; sustine ca a depus la "Punctul de vedere" ca anexe CMR.

In ceea ce priveste pe societatea maghiara , societatea contestatoare sustine ca marfa a fost platita aproape integral in avans ,iar pana in prezent nu s-a formulat vreo actiune impotriva societatii pentru restituire pret/plata gresit efectuata iar declaratia nu este relevanta in conditiile in care de derularea raportului comercial dintre SC X si societatea maghiara s-a ocupat , din partea societatii ungare, in prezent decedat.

In ceea ce priveste modul de depozitare a marfurilor in depozitul detinut de societate aceasta sustine ca acestea au fost depozitate corespunzator respectiv piesele mici erau infoliate si au fost depozitate in curte iar componentele PC au fost depozitate in interior.

Societatea contestatoare, considera ca a facut dovada transporturilor efectuate din Ungaria in Romania respectiv din Romania in Ungaria cu CMR-urile intocmite conform legii si insusite de toate partile prin semnatura si stampila.

Faptul ca societatea de transport a cedat efectuarea transporturilor altei societati nu are nicio relevanta pentru SC X, in conditiile in care marfa a fost transportata, a ajuns la destinatie iar facturile de transport au fost primite si achitate.

Astfel, societatea contestatoare sustine ca in speta au existat operatiuni economice reale, justificate prin facturi, liste bunuri si documente de transport astfel incat inregistrarea in contabilitate a marfurilor comercializate catre societatea maghiara, este corecta.Stocul de marfa la 31.12.2010, s-a inclus in marfa livrata catre societatea maghiara , fiind vandut urmare desfiintarii magazinului de tehnica de calcul.

Societatea contestatoare considera ca cheltuielile inregistrate in contul 607"Cheltuieli privind Marfurile" si cheltuielile inregistrate in contul 601"Cheltuieli cu materii prime" , in luna decembrie 2012, sunt deductibile fiscal si prin urmare impozitul pe profit, stabilit suplimentar de plata in sarcina societatii este eronat.

2.Cu privire la cheltuielile cu" finantare marketing" facturate de D Ungaria in baza facturii , societatea contestatoare considera ca, in mod gresit , organele de inspectie fiscala au incadrat aceste cheltuieli drept cheltuieli de management cand de fapt acestea sunt cheltuieli de reclama si publicitate si au fost realizate in scopul obtinerii de venituri.

Considera ca aceste cheltuieli trebuie reincadrate ca cheltuieli de marketing ; invoca in sustinere Sentinta Curtii de Apel , Sectia comerciala, de contencios administrativ fiscala, emisa intr-o cauza similara si considera ca suma reprezentand impozit pe profit stabilit suplimentar asupra cheltuielilor de marketing nu este datorata bugetului de stat.

3.Cu privire la cheltuielile cu administrare, management, munca de birou pentru furnizare de gaze speciale" pe baza contractului de prestari servicii incheiat societatea din Lichtenstein , pe perioada 01.01.2013-31.12.2016, in baza facturii, societatea contestatoare sustine ca aceasta societate se ocupa cu intermedierea achizitiei de oxid de etilena, gaz special cu o puritate ridicata si totodata, societatea asigura transportul gazului periculos in conditii de transport pana la punctul de lucru al SC X ; livrarea se face in baza comenzilor.

-Urmare activitatii desfasurate de societatea din Lichtenstein, SC X este in masura sa vanda gazul special catre diferite spitale; sustine ca depune la dosarul contestatiei contractul cadru si o factura emisa catre unul din beneficiari aratand ca aceste documente nu s-au verificat si nu s-au solicitat cu ocazia controlului.

Societatea contestatoare, arata ca aceasta activitate a dus la majorarea veniturilor societatii si considera ca cheltuielile sunt deductibile fiscal astfel ca nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit l stabilit suplimentar de plata , pe anul 2013, de catre organele de inspectie fiscala.

4.Cu privire la inregistrarea in evidentele contabile si deductibilitatea reprezentand provizioane, societatea contestatoare sustine:

-Cu privire la Societatea A -s-a depus Sentinta comerciala a Tribunalului Comercial prin care s-a admis actiunea SC X si a fost obligata parata la plata sumei cu titlu de pret neachitat , precum si a accesoriilor pana la achitarea integrala a debitului precum si plata cheltuielilor de judecata.

Societatea contestatoare sustine ca debitul nu a fost platit astfel ca a declansat procedura insolventei fata de parata in dosarul aflat pe rolul Tribunalului Specializat, cauza fiind in curs de judecata.

Prin urmare suma nu s-a incasat.

-Cu privire la Societatea I , societatea contestatoare sustine ca , din eroare s-a trecut aceasta societatea cu valoarea neincasata , debitor fiind Societatea B, societate in insolventa al carui creditor este, fiind convocata la Adunarea creditorilor de catre lichidatorul.

Eroarea se datoreaza faptului ca lucrarile s-au efectuat in subantrepriza cu SC B, antreprenor general fiind societatea I.

-Cu privire la SC D-valoarea neincasata -s-a depus somatia transmisa prin fax pentru recuperarea debitului iar creanta nu a fost recuperata.

-Cu privire la SC F -doua facturi neincasate, societatea este in insolventa in dosar la Tribunalul Specializat , fapt pe care SCX nu l-a cunoscut la momentul in care aceasta

societate a achizitionat calculatoarele.

-Cu privire la SCS -valoarea neincasata, s-a vandut un calculator care nu s-a platit emitandu-se factura.

In aceste conditii, societatea contestatoare sustine ca a constituit provizioane ca mijloc de protectie in temeiul art.22 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si s-au facut demersuri in vederea recuperarii creantelor pentru care au fost constituite provizioane.

Cu privire la creanta detinuta de SC S pentru care a creat provizion , societatea contestatoare arata ca aceasta a fost omisa de la demersurile executionale.

Astfel, considera ca, constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la diminuarea bazei impozabile a impozitului pe profit nu sunt corecte si solicita admiterea la deductibilitate a cheltuielilor si inlaturarea sumei stabilita cu titlu de impozit pe profit suplimentar.

5. Cu privire la cheltuielile de marketing facturate de SC M Ungaria cu factura, achitata cu chitanta, societatea contestatoare prezinta in sustinere argumentele expuse in cazul D Ungaria , pct.2 din contestatie, si sustine ca patrunderea pe piata din Ungaria nu este posibila fara servicii de marketing , motiv pentru care considera ca organele de inspectie fiscala au stabilit eronat impozit pe profit pe anul 2013.

6.Cu privire la diferentele de curs valutar -anul 2014, societatea contestatoare sustine ca nu este vorba de o majorare nejustificata a cheltuielilor in luna iunie 2014 ci, ca a efectuat o reevaluare pentru creantele datorate de societate in valuta anterior anului 2008.

Societatea contestatoare considera ca aceasta suma este cheltuiala deductibila la calculul profitului impozabil pe anul 2014 si nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala.

Pentru motivele invocate, societatea contestatoare sustine ca nu datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere.

B) Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin Decizia de impunere, societatea contestatoare prezinta in sustinere urmatoarele argumente:

Referitor la TVA respinsa la deductibilitate de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca detine documente in vederea justificarii TVA conform art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si art.10 din OMFP nr.2222/2006 si considera ca indeplineste toate conditiile pentru justificarea scutirii de TVA.

In ceea ce priveste completarea eronata a deconturilor din luna decembrie 2012 si iulie 2013 , cu privire la diferenta de TVA acestea sunt insusite de catre societate.

Societatea contestatoare sustine ca, cu exceptia TVA si provizioanele, constatarile din Raportul de inspectie fiscala sunt nefondate iar Decizia de impunere, emisa in baza acestui raport de inspectie fiscala, este nelegala motiv pentru care solicita admiterea contestatiei si anulara actului administrativ fiscal contestat.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale de plata, care se compun din:impozit pe profit;TVA ;

1.Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata, contestat de



societate, din Raportul de inspectie fiscala rezulta urmatoarele:

Pe anul 2012 organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X, impozit pe profit suplimentar urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor, care se compun din:

-cheltuieli cu descarcarea de gestiune aferenta unor achizitii intracomunitare de marfuri de la M Ungaria, cod de inregistrare in scopuri de TVA, urmate de livrari intracomunitare de marfuri catre K Ungaria, cod de inregistrare in scopuri de TVA.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca SC X a achizitionat bunuri constand in componente PC, electronice, mic mobilier, de la firma maghiara M Ungaria, conform facturilor:

Transportul bunurilor de la M Ungaria catre SC X s-a efectuat de catre o societate de transport din Ungaria, conform documentelor prezentate.

Bunurile achizitionate au fost inregistrate in contabilitate in contul 371"Marfuri".

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , in perioada 05.12.2012-17.12.2012, SC X a facturat, catre firma maghiara K,, bunuri conform facturilor:

Conform documentelor de transport, prezentate de societate, transportul bunurilor din Ramania in Ungaria a fost efectuat de societate de transport din Romania .

Urmare verificarii documentelor prezentate de societate precum si informatiilor obtinute de la alte persoane(proces verbal de control inopinat, adrese A.J.F.P. proces verbal de control incrucisat, adresa autoritatile fiscale din Ungaria) organele de inspectie fiscala au constatat ca, achizitiile intracomunitare de bunuri precum si livrarile intracomunitare efectuate in baza facturilor mai sus enumerate cu societatile din Ungaria, sunt fictive iar facturile inregistrate in contabilitate nu indeplinesc conditia de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, in sensul ca nu reflecta operatiuni economice reale, acestea neavand calitatea de document justificativ pentru a fi inregistrate in evidentele contabile.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile in cauza in temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea de gestiune a marfurilor in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit .

-cheltuieli inregistrate in contul 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti";

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile , in baza facturii emisa de D Ungaria, cheltuieli cu "finantare marketing" .

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat alte documente, respectiv rapoarte de lucru, situatii de lucrari din care sa rezulte ca aceste servicii au fost prestate , in care sa se mentioneze specialisti care au participat la intocmirea procedurilor, timpul necesar intocmirii acestora , persoanele care au receptionat lucrarile, nu s-a facut dovada ca serviciile au fost in conexiune directa cu activitatea societatii si ca urmare prestarii acestor servicii s-au incheiat contracte cu clientii, astfel ca ,organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand"finantare marketing".

Asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit suplimentar impozit pe profit pe anul 2012.

Pe anul 2013, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor care se compun din:

-cheltuieli cu "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale " inregistrate in evidentele contabile in contul 611"Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile";

Urmare verificarii, organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale " au fost inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de societatea din Lichtenstein, conform Contractului de prestari servicii.

Organele de inspectie fiscala au analizat Contractul de prestari servicii cu aceasta societate si au constatat:

-conform art.1 din contract, serviciile care urmeaza a fi prestate sunt gestionarea-intermedierea achizitiei gazului special cu o puritate ridicata , oxid de etilena;

-conform art.3 din contract, clientul se obliga sa plateasca taxa de intermediere;

De asemenea, organele de inspectie fiscala au constatat ca factura emisa de prestator in baza acestui contract nu este insotita de anexe, serviciile fiind enumerate generic la rubrica descrierea marfurilor din factura si anume "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale "

Din raspunsul dat la nota explicativa de catre administratorul societatii, rezulta ca "serviciile au fost prestate pe baza contractelor incheiate" fara alte anexe, rapoarte de lucru, situatii de lucrari care sa justifice prestarea efectiva a serviciilor.

Totodata, din documentele prezentate de societate, organele de inspectie fiscala au constatat ca valoare gazelor speciale-oxid de etilena intermediate de societatea din Lichtenstein, in anul 2013 este de.. lei in conditiile in care taxele de intermediere inregistrate in evidentele contabile.

In aceste conditii, in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile pe motiv ca acestea nu sunt justificate si nu sunt aferente realizarii de venituri impozabile.

Asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit.

-cheltuieli "finantare marketing" inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de M Ungaria .

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat contracte incheiate cu acest furnizor referitor la finantare de marketing, nu a prezentat rapoarte de lucru, situatii de lucrari sau alte documente din care sa rezulte necesitatea acestei finantari de marketing prin care sa se precizeze persoanele care au participat la intocmirea procedurilor, timpul necesar intocmirii acestora, persoanele care au receptionat aceste servicii , necesitatea serviciilor , astfel ca ,organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand"finantare marketing" .

Asupra cheltuielilor respinse la deductibilitate, in conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au stabilit suplimentar impozit pe profit .

-cheltuieli cu provizioanele constituite in luna iunie 2013 la valoarea creantelor unor clienti considerati neincasati , fara ca acestia sa fie inregistrati in contul 418"Clienti incerti" si fara sa se faca dovada cu documente a efectuarii tuturor demersurilor pentru recuperarea acestor creante.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.187, 189, din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, au respins la deductibilitate cheltuielile cu provizioanele, inregistrate in evidentele contabile in luna iunie 2013.

In conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit pe anul 2013.

Pe anul 2014, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor care se compun din:

-cheltuieli cu "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale " inregistrate in evidentele contabile in contul 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" in baza facturilor emisa de societatea din Lichtenstein, conform Contractului de prestari servicii .

Cheltuielile nu au fost justificate cu documente de catre societatea contestatoare astfel ca, organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deductibilitate aceste cheltuielile .

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

-cheltuieli din diferente de curs valutar inregistrate in evidentele contabile in contul 665"Cheltuieli din diferente de curs valutar" in luna iunie 2014;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a inregistrat, in luna iunie 2014, in contul 665"Cheltuieli din diferente de curs valutar" cheltuieli fara a avea la baza documente justificative.

Din raspunsul dat la intrebarea din nota explicativa , de catre contabilul societatii , referitor la aceste cheltuieli, transmis prin e-mail , rezulta ca" Din pacate, se pare ca aceasta suma a fost introdusa eronat, nu avem documente cu explicatii pentru aceasta suma."

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca , societatea a majorat in mod nejustificat cheltuielile deductibile fiscal, astfel ca in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit.

2.Cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:



TVA stabilita suplimentar de plata, se compune din:

-TVA aferenta achizitiei intracomunitare de marfuri de la Ungaria, respinsa la M deductibilitate pe motiv ca, urmare analizei documentelor prezentate de societate precum si administrarii de probe si obtinerii de informatii suplimentare s-a constatat ca operatiunile in cauza sunt fictive.

TVA a fost respinsa la deductibilitate in conformitate cu prevederile art.6,art.14 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu prevederile art.11, 130<sup>^</sup>1 , art.132<sup>^</sup>1, art.151, art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

-TVA aferenta achizitiei intracomunitare de servicii , facturate de D Ungaria (prestari servicii nedeclarate de operatorul maghiar) ;

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente(rapoarte de lucru, situatii de lucrari) prin care sa justifice prestarea serviciilor in scopul obtinerii de operatiuni taxabile , astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.133 coroborat cu prevederile art.145, art.150, art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

-TVA aferenta achizitiei intracomunitare de servicii facturate de M Ungaria (prestari servicii nedeclarate de operatorul maghiar) ;

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente(rapoarte de lucru, situatii de lucrari) prin care sa justifice prestarea serviciilor in scopul obtinerii de operatiuni taxabile , astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.133 coroborat cu prevederile art.145, art.150,art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

-TVA inregistrata eronat in decontul de TVA aferent lunii decembrie 2012;

Taxa pe valoarea adaugata deductibila completata in decont nu corespunde cu taxa pe valoarea adaugata deductibila din jurnalele de TVA si balanta de verificare din luna decembrie 2012;

-TVA inregistrata eronat in decontul de TVA aferent lunii iulie 2013;

Taxa pe valoarea adaugata deductibila completata in decont nu corespunde cu taxa pe valoarea adaugata deductibila din jurnalele de TVA si balanta de verificare din luna iulie 2013 ;taxa pe valoarea adaugata colectata completata in decontul de TVA si nu corespunde cu taxa pe valoarea adaugata colectata in jurnalele de vanzari si balanta de verificare a lunii iulie 2013.

**III.** Luand in considerare constatarile fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2012-30.11.2016

**A).In ceea ce privesc motivele de nelegalitate a Deciziei de impunere invocate de societatea contestatoare, mentionam:**

1) In ceea ce priveste argumentul societatii contestatoare potrivit caruia Decizia de impunere este nelegala in ceea ce priveste temeiul de drept invocat cu privire la posibilitatea de contestare a actului administrativ fiscal; mentionam:

In fapt, in contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca in Decizia de impunere, calea de atac a fost stabilita la 30 zile , conform art.205, art.207 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile

ulterioare, in conditiile in care a fost informata ca termenul de depunere a contestatiei este 45 zile de la data comunicarii efective a deciziei conform prevederilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Analizand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectie fiscala pentru persoane juridice, emisa de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. se constata ca, acestea in mod eronat la pct.5 "Dispozitii finale" din decizie au specificat faptul ca "in conformitate cu prevederile art.205, art.207 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, impotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestatie, care se depune in termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sanctiunea decaderii" in conditiile in care procedurile administrative in speta au inceput dupa data de 01.01.2016.

Avand in vedere ca la data de 01.01.2016 a intrat in vigoare Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala aveau obligatia de a mentiona in actul administrativ fiscal temeiul de drept prevazut de aceasta lege, cu privire la posibilitatea de contestate si anume prevederile art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala potrivit caruia:

*"(1) Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii."*

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei referitor la acest capat de cerere, organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca, SC X a fost informata corect cu ocazia discutiei finale cat si prin corespondenta pe e-mail cu privire la termenul de contestare, respectiv 45 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscala. Arata ca, in cuprinsul deciziei de impunere, generata de programele informatice specifice ANAF, nu au fost operate modificarile aduse de noul cod de procedura fiscala referitoare la pct.3 "Data comunicarii" si pct.5 "Dispozitii finale", acest lucru conducand la eroarea materiala existenta in decizia de impunere.

Cu privire la erorile materiale din actele administrativ fiscale la art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(2) Prin erori materiale, în sensul prezentului articol, se înțelege orice greșeli de redactare, omisiuni sau mențiuni greșite din actele administrative fiscale, cu excepția acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal."*

La pct.1 si pct.4 al art.53 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

*"(1) Organul fiscal poate îndrepta oricând erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului.[...]"*

*(4) În situația în care îndreptarea erorii materiale este solicitată de contribuabil/plătitor, organul fiscal procedează astfel:*

*a) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale este întemeiată, emite și comunică contribuabilului/plătitorului actul de îndreptare a erorii materiale;*

*b) dacă cererea de îndreptare a erorii materiale nu este întemeiată, respinge cererea printr-o decizie ce se comunică contribuabilului/plătitorului."*

Avand in vedere ca eroarea din actul administrativ fiscal contestat nu este de natura sa atraga nulitatea actului administrativ fiscal contestat asa cum se prevede la art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aceasta eroare poate fi indreptata de organul fiscal, astfel ca organul fiscal din cadrul A.J.F.P. este in masura sa corecteze eroarea materiala din Decizia de impunere, in ceea ce priveste pct.5"Dispozitii finale" , in sensul ca "In conformitate cu prevederile art.268 si art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala impotriva prezentului act administrativ fiscal se poate formula contestatie, care se depune in termen de 45 zile de la comunicare , la organul fiscal emitent , sub sanctiunea decaderii"

In cauza in speta nu poate fi vorba ca a fost incalcat principiul legalitatii prevazut de art.4 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si principiul securitatii juridice deoarece dupa cum specifica si societatea contestatoare in contestatia formulata precum si organele de inspectie fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, SC X a fost informata cu privire la termenul de contestare, respectiv 45 de zile de la data comunicarii actului administrativ fiscala, conform art.270 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

2. In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia in cauza a fost incalcat dreptul la aparare;

In contestatia formulata societatea contestatoare sustine ca Decizia emisa de AJFP privind solutionarea cererii de prelungire a termenului de 5 zile pentru formularea punctului de vedere nu a fost motivata, fiindu-i incalcat dreptul la aparare; considera ca alegatiile din cap.VI-Discutia finala cu contribuabilul din RIF(pag.43) cu privire la motivarea neprelungirii termenului de depunere in scris a punctului de vedere referitor la constatările organelor de inspectie fiscala sunt nelegale intrucat motivarea refuzului trebuia facuta prin decizia conducatorului organului de inspectie fiscala (art.130 pct.5 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala) ceea ce nu s-a respectat, decizia fiind nemotivata.

De asemenea, societatea contestatoare arata ca in Raportul de inspectie fiscala(pag.47) se face referire la acte depuse de autoritatile maghiare , urmare solicitarii de informatii din partea organelor fiscale din Romania, care nu au fost comunicate si societatii ; sustine ca nu cunoaste continutul acestor acte si nu le poate combate, considerand astfel ca i s-a incalcat dreptul la aparare si dreptul de a fi informata.

In drept, la art.9 si art.130 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se prevad:

-art.9

*"(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei."*

-art.130

*"(1) Contribuabilul/Plătitorul trebuie informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale despre aspectele constatate în cadrul acțiunii de inspecție fiscală, iar la încheierea acesteia, despre constatările și consecințele lor fiscale."*

*(2) Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. În acest scop, odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și*

*data, ora și locul la care va avea loc discuția finală.[...]*

*(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*

*(5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. În cazul marilor contribuabili termenul de prezentare a punctului de vedere este de cel mult 7 zile lucrătoare. Termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspecție fiscală.”*

Din prevederile legale invocate se retine faptul ca, contribuabilul trebuie informat pe parcursul desfasurarii inspecției fiscale despre aspectele constatate in cadrul actiunii de inspectie fiscala iar la incheierea acesteia despre constatările și consecințele lor fiscale.

De asemenea, inaintea luării unei decizii, organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante in luarea deciziei .

Contribuabilul are dreptul sa prezinte in scris punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspectie fiscala in termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data incheierii inspecției fiscale iar termenul poate fi prelungit pentru motive justificate cu acordul conducătorului organului de inspectie fiscala.

Din Raportul de inspectie fiscala capitolul VI”Discuția finala cu contribuabilul” se retin urmatoarele:

Prin adresa, organele fiscale din cadrul A.J.F.P au instiintat administratorul societatii ca va avea loc , la sediul organului fiscal discutia finala asupra constatarilor inspecției fiscale.

Prin adresa, SC X, prin reprezentant legal, confirma primirea instiintării pentru discutia finala.

SC X a transmis o cerere, inregistrata la A.J.F.P. prin care solicita amanarea datei de depunere a punctului de vedere in scris, referitor la constatările inspecției fiscale ; prin aceasta cerere societatea solicita prelungirea termenului de 5 zile pentru depunerea in scris a punctului de vedere referitor la constatările inspecției fiscale invocand volumul mare de informatii și complexitatea raportului de inspectie fiscala precum și faptul ca in saptamana in care expira termenul de 5 zile acordat pentru exprimarea punctului de vedere se celebreaza Pastele Catolic.

Se retine ca organele de inspectie fiscala au respins cererea de prelungire a termenului de 5 zile acordat pentru exprimarea punctului de vedere prin Decizia din urmatoarele motive:

-pe toata durata desfasurarii inspecției fiscale, in baza art.130 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare , societatea a fost informata despre aspectele constatate in cadrul actiunii de inspectie fiscala ;

-in baza art.130 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completarile ulterioare, prin invitatie, administratorul societatii a fost instiintat ca va avea loc, la sediul organului fiscal , discutia finala asupra constatarilor inspecției fiscale.Proiectul de raport a fost transmis agentului economic verificat in format electronic, conform art. art.130 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile și completarile ulterioare.

Avand in vedere motivele prezentate anterior si in temeiul prevederilor art.130 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au considerat ca termenul de depunere a punctului de vedere acordat (5 zile de la data discutiei finale din data de 22.03.2016) este rezonabil avand in vedere ca proiectul raportului de inspectie fiscala a fost transmis.

Se retine ca punctul de vedere a fost transmis de SC X dupa dupa 8 zile de la discutia finala.

De asemenea, se retine ca organele de inspectiei fiscala au analizat cele prezentate de catre contribuabil in "Punctul de vedere "inregistrat la AJFP la capitolul VI "Discutia finala cu contribuabilul" din Raportul de inspectie fiscala.

Cu privire la afirmatia societatii contestatoare potrivit careia Decizia emisa de AJFP privind solutionarea cererii de prelungire a termenului de 5 zile pentru formularea punctului de vedere este nemotivata, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra acestui capat de cerere, neavand competenta materiala in solutionarea unei decizii privind solutionarea cererii de prelungire a termenului de 5 zile pentru formularea punctului de vedere cu privire la constatările din Raportul de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art.272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, organul de solutionare este competent , cu privire la:

*"(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

*(2) Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

*a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;*  
*b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5)."*

In conformitate cu prevederile art.272 alin.(6) din același act normativ:

*"(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente."*

Cu privire la argumentul societatii contestatoare potrivit caruia prin neprelungirea termenului de 5 zile pentru formularea punctului de vedere cu privire la constatările din Raportul de inspectie fiscala i-a fost incalcat dreptul la aparare acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care din documentele existente la dosarul contestatiei reiese ca pe perioada inspectie fiscala organele de inspectie fiscala au solicitat documente si informatii suplimentare prin Note explicative in vederea stabilirii starii de fapt fiscale.

Prin raspunsurile date la Notele explicative, societatea a furnizat informatiile



considerate utile pentru clarificarea starii de fapt fiscale si-n concluzie a avut posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si imprejurarile relevante in luarea deciziei.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia in Raportul de inspectie fiscala(pag.47) se face referire la acte depuse de autoritatile maghiare , urmare solicitarii de informatii din partea organelor fiscale din Romania, care nu au fost comunicate si societatii fiindu-i incalcat dreptul la aparare, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece aceste solicitari impreuna cu raspunsurile transmise de autoritatile fiscale maghiare reprezinta corespondenta dintre autoritatile fiscale; societatea contestatoare trebuia sa detina informatii referitoare la furnizorii si clientii acesteia, avand in vedere tranzactiile continue efectuate cu acestia.

Mai mult, dupa cum specifica si societatea contestatoare, informatiile primite de la autoritatile fiscale maghiare referitoare la furnizorul, client si transportatorul au fost prezentate in continutul Raportului de inspectie fiscala si acestea puteau fi combinate prin contestatia formulata.

In conformitate cu prevede la art.276 alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare:

*“Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”*

Totodata,in conditiile in care aceasta a prezentat amplu si documentat punctul de vedere asupra rezultatelor inspectiei fiscale prin contestatia formulata, asa cum reiese din contestatia care face obiectul prezentei decizii, nu poate fi luata in considerare afirmatia societatii contestatoare potrivit careia i-a fost incalcat dreptul la aparare deoarece aceasta este vadit nejustificata.

Astfel, sustinerile societatii contestatoare cu privire la incalcarea dreptul la aparare sunt neintemeiate.

3.Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia Raportul de inspectie fiscala este identic cu Proiectul de raport care a fost transmis societatii, ceea ce justifica ca constatarile si concluziile erau deja formulate astfel incat solicitarea de a intocmi un punct de vedere a fost doar pentru ca “asa cere legea” fiind evident modul formal in care s-a procedat de catre inspectorii fiscali, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei si nu poate reprezenta motiv de nulitate a actului administrativ fiscal contestat din urmatoarele motive:

Punctul de vedere al contribuabilului cu privire la constatarile din Raportul de inspectie fiscala, inregistrat la A.J.F.P., dupa cum am aratat si mai sus , a fost cuprins si analizat de organele de inspectie fiscala in capitolul VI”Discutia finala cu contribuabilul” din Raportul de inspectie fiscala; organele de inspectie fiscala au apreciat ca prin” Punctul de vedere” SC X nu a prezentat argumente si documente de natura sa schimbe constatarile organelor de inspectie fiscala.

De altfel, sustinerile din ” Punctul de vedere” au fost preluate si in contestatia formulata iar acestea vor fi analizate prin prezenta decizie.

4.In ceea ce priveste sustinerile societatii contestatoare potrivit carora , societatea a fost supusa unor verificari pariale de catre A.J.F.P., intocmindu-se Procese verbale , prin care nu au fost dispuse masuri in sarcina sa, mentionam:

Conform Instructiunilor de completare si utilizare a formularului “Proces- verbal “ din anexa nr.5b la O.M.F.P.nr.1304/2004 privind modelul si continutul formularelor si documentelor utilizate in activitatea de inspectie fiscala :

*“1. Procesul-verbal reprezintă actul de control care se întocmește de către organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării, în condițiile legii, a unei cercetări la fața locului (art. 55 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată) sau pentru consemnarea unor fapte, în timpul inspecției fiscale, care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.*

*Nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere.[...]*

*Constatările organelor de inspecție fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fața locului se pot finaliza cu propunerea de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului.”*

De asemenea, în anexa nr.5.a din același act normativ cu privire la formularul “proces-verbal” se precizează :

*“Nu are ca rezultat întocmirea deciziei de impunere. Se anexează la Raportul de inspecție fiscală.”*

Din prevederile legale enunțate se reține că procesul verbal reprezintă actul de control care se întocmește de organele de inspecție fiscală numai în cazul controlului inopinat, încrucișat, în cazul efectuării unei cercetări la fața locului sau pentru consemnarea unor fapte care pot întruni elementele constitutive ale unei infracțiuni.

Constatarea organelor de inspecție fiscală rezultate în urma unei acțiuni de control inopinat, încrucișat sau de cercetare la fața locului se pot finaliza cu propunerea de a se programa efectuarea unei inspecții fiscale parțiale sau generale la contribuabilul care a făcut obiectul controlului.

Procesul verbal nu are ca rezultat întocmirea unei decizii de impunere, acesta se anexează la Raportul de inspecție fiscală; se reține că procesul verbal nu este act administrativ fiscal.

În speta, prin Procesele I verbale, la care face referire societatea contestatoare în contestația formulată, s-au constatat unele fapte și evenimente și s-au verificat unele informații cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale; procesele verbale întocmite cu prilejul controlului inopinat nu au caracterul unui act administrativ fiscal deoarece nu stabilesc, nu modifică și nu sting raporturi juridice de natură fiscală dintre contribuabil și stat, acestea nefăcând altceva decât să consemneze o stare de fapt existentă la contribuabilul controlat.

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate procesul verbal de control inopinat are caracterul de act premergător, constatările sale urmând a fi valorificate prin raportul de inspecție fiscală iar în baza raportului urmând să se emită decizie de impunere prin care să se individualizeze eventuale obligații fiscale suplimentare față de cele declarate de contribuabil.

În cauza în speta se reține că, constatările din Procesele mai sus enumerate au fost preluate de organele de inspecție fiscală și în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere.

Prin urmare, susținerile societății contestatoare potrivit cărora, a fost supusă unor verificări parțiale de către A.J.F.P., întocmindu-se Procesele verbale, prin care nu au fost dispuse măsuri în sarcina sa, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în condițiile în care prin Procesele verbale, încheiate de organele de inspecție fiscală din

cadrul A.J.F.P. , s-a consemnat o stare de fapt la societate si nu au fost stabilite obligatii suplimentare fata de cele declarate de contribuabil.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, Decizia de impunere nr nu poate fi anulata pentru motivele procedurale expuse de societatea contestatoare in contestatia formulata.

Caz de nulitate a actului administrativ fiscal conform art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, il reprezinta:

*“(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:*

*a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;*

*b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;*

*c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”*

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirea contribuabilului , a obiectului actului administrativ fiscal sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta;constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu fara a fi necesara cererea contribuabilului, insa in speta nu este cazul.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare potrivit careia actul administrativ fiscal este nul pentru motivele mai sus prezentate nu este reala iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pe motive procedurale, contestatia fiind neintemeiata.

Deoarece exceptiile de procedura ridicate de societatea contestatoare au fost respinse ca neintemeiate , D.G.R.F.P. se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X .

### **B)Fondul cauzei**

1).Referitor la obligatiile fiscale reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. prin Decizia de impunere, contestate de societate, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de SC X impotriva obligatiilor fiscale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala in conditiile in care actele administrativ fiscale contestate, au fost transmise organelor de cercetare penala in vederea solutionarii dosarului penal, aflat pe rolul Parchetului de pe langa Tribunalul.**

In fapt, urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.-Inspectie Fiscala au intocmit Procesul verbal, Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, prin care au stabilit in sarcina SC X obligatii fiscale principale care se compun din:impozit pe profit; TVA.

1.Din procesul verbal rezulta ca in anul 2012, SC X a achizitionat bunuri constand in componente PC, electronice, mic mobilier de la M Ungaria, conform facturilor.

Transportul bunurilor de la M Ungaria catre SC X s-a efectuat de catre o societate de transport din Ungaria , conform documentele prezentate.

Bunurile achizitionate au fost inregistrate in contabilitate in contul 371"Marfuri".

Totodata, s-a constatat ca, in perioada 05.12.2012-17.12.2012, SC X a facturat, catre firma maghiara K, bunuri conform facturilor.

Bunurile facturate in luna decembrie 2012, catre K Ungaria, contin inclusiv stocul SC X constituit pana in anul 2010.

Livrarile introcomunitare in cauza au fost inregistrate in fisa clientului K Ungaria, fiind cuprinse in jurnalul de vanzari intocmit in luna decembrie 2012; valoarea livrarilor intracomunitare efectuate catre partenerul maghiar K Ungaria au fost preluate in decontul privind taxa pe valoarea adaugata la randul corespunzator, acestea fiind raportate in declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile si prestarile intracomunitare depusa pentru luna decembrie 2012.

Conform documentelor de transport, prezentate de societate, transportul bunurilor din Rmania in Ungaria a fost efectuat de SC E.

Operatiunea de livrare intracomunitara efectuata de SC X catre K Ungaria, a bunurilor achizitionate de la M Ungaria a fost verificata de organele fiscale din cadrul AJFP si s-a intocmit Procesul verbal, din care rezulta:

Referitor la depozitarea bunurilor achizitionate de la firma M Ungaria , conform sustinerilor reprezentantului legal al societatii contestatoare, acestea au fost depozitate la.. , spatiu inchiriat conform Contractului de inchiriere comerciala incheiat cu SC P, din care rezulta ca "se cedeaza folosinta ...spatiului intravilan in suprafata de .. mp, situat in"Conform prevederilor art.5.1 din Contract "Chiriasul are dreptul sa foloseasca spatiul pentru parcare auto."

Din documentele prezentate de societate, rezulta ca bunurile (televizoare, electronice, produse IT, mobilier) au fost depozitate pana la finele lunii decembrie 2012 intr-un spatiu destinat parcarii auto, astfel ca organele de inspectie fiscala au solicitat informatii reprezentantului legal al societatii cu privire la spatiul inchiriat si capacitatea acestuia de a asigura conditii de siguranta si de evitare a degradarii acestora ; In raspunsul la nota explicativa administratorul societatii sustine ca;"Spatiul a fost inchiriat pentru a depozita marfurile importate[...]intrucat marfurile erau infoliate pe paleti am considerat ca, conditiile de depozitare sunt corespunzatoare."

Referitor la transportul efectuat catre K , conform documentelor de transport (CMR) puse la dispozitie de catre contribuabil , a fost efectuat de SC E.

Insa, organele de insoectie fiscala au constatat ca in evidentele contabile nu se regasesc tranzactii efectuate cu SC E, astfel ca au fost solicitate informatii suplimentare reprezentantului legal al societatii; in raspunsul la nota explicativa reprezentantul legal al societatii precizeaza ca transportul a fost efectuat de SC S si in evidentele contabile exista inregistrata factura de la aceasta societate.

Referitor la incasarea contravalorii marfii livrate catre K Ungaria, conform fisei clientului si a extraselor de cont puse la dispozitie de reprezentantul unitatii, contravaloarea bunurilor a fost achitata in avans , partial de catre beneficiarul maghiar din Liechtenstein , prin viramente bancare; diferenta nu a fost incasata de la clientul K

Ungaria nici pana la data controlului din 2016.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale au fost intocmite de catre organele A.J.F.P. -Compartimentul Informatii Fiscale , solicitari de control catre organele fiscale maghiare in vederea verificarii realitatii operatiunilor pentru:

-M- furnizor al SC X, pentru care organele fiscale maghiare transmit ca a fost initiata verificarea contribuabilului; pana la data actualului control nu au fost transmise alte informatii referitoare la finalizarea controlului la M, cod de inregistrare in scopuri de TVA.

-K Ungaria, cod de inregistrare in scopuri de TVA, client al SC X

In procesul verbal se specifica faptul ca organele fiscala maghiare au audiat administratorul societatii care a precizat ca marfa achizitionata de la SC X consta in material lemnos de uz casnic cu toate ca pe CMR-ul atasat este inregistrat mobilier si accesorii pentru calculator.La receptia marfii s-a constatat ca aceasta nu corespunde calitativ, fiind notificat administratorul SC X despre acest lucru , insa aceasta nu a fost dispus sa retraga marfa astfel ca reprezentantul firmei maghiare a dispus distrugerea marfii.

In raspunsul final din data de 17.03.2016 primit de organul fiscal, de la autoritatile fiscale maghiare, referitor la solicitarea de informatii fiscale tip SCAC pentru K Ungaria se precizeaza:"pe durata inspectiei fiscale s-a stabilit ca firma maghiara nu poate proba achiziitiile de componente de calculator, imprimante, mobilier asadar nu putem confirma livrarea acestor bunuri catre Ungaria.Dupa cum am mentionat in raspunsul nostru partial , contribuabilul nostru a achizitionat aparate de uz casnic confectionate din lemn dar datorita faptului ca erau de proasta calitate acesta le-a distrus.Firma a fost radiata in 02.10.2015."

-K Ungaria , transportator al marfii achizitionate din Ungaria de SC X.

Reprezentantul legal al firmei de transport neaga efectuarea transportului marfurilor livrate de M Ungaria , catre SC X; acesta declara ca semnatura de pe CMR nu-i apartine si sustine ca in perioada respectiva a efectuat doar transporturi interne pentru care a pus la dispozitia organelor fiscale maghiare, documente.Acestea considera ca documentele de transport care au insotit marfa achizitionata de SC X sunt falsificate.

De asemenea, in vederea stabilirii realitatii operatiunilor de livrare intracomunitara catre K Ungaria, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. , au intocmit solicitare de control incrucisat prin adresa, catre organele fiscale din cadrul A.J.F.P., in vederea verificarii efectuarii transportului marfurilor catre client.

Cu adresa, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. inaintea procesele verbale de control incrucisat efectuate la SC E si SC S.

Din procesul verbal de control incrucisat incheiat la SC S rezulta ca:

-autovehiculele cu numerele de inmatriculare apartin SC G .

Pentru transmiterea dreptului de folosinta , cu titlu gratuit, a fost anexat un contract de comodat fara numar de inregistrare si data, incheiat intre SC S si SC G ;In contractul de comodat este specificata perioada de inchiriere..

-transportul marfurilor pe ruta Romania - Ungaria a fost insotit de CMR-uri.

-transportul marfurilor s-a efectuat la solicitarea telefonica a SC X

-conducatorul auto este administratorul SC S;

Din procesul verbal de control incrucisat intocmit la SC E , rezulta urmatoarele:

-nu exista documente de transport CMR, inregistrate in evidentele primare si contabile ale firmei;

-SC E nu a avut relatii comerciale si nu a efectuat transport pe ruta Romania - Ungaria, la cererea SC X.

Totodata, prin adresa, A.J.F.P. comunica :



-facturile reprezentand servicii transport international emise de SC S catre X in luna decembrie 2012, nu au fost inregistrate in evidenta contabila a SC S , nu au fost declarate prin decontul de TVA aferenta perioadei fiscale decembrie 2012 si nici ulterior acestei date;

-SC S nu a intocmit si nu detine foaie de parcurs, nu detine licenta de transport rutier public de marfuri in trafic international, nu detine documente din care sa rezulte modul in care a fost transferat dreptul de folosinta a mijlocului de transport, nu detine deconturi de cheltuieli din care sa rezulte alte eventuale cheltuieli efectuate si decontate pentru ruta facturata in decembrie 2012.

In aceste conditii societatea nu a putut dovedi ca bunurile au fost transportate, ca bunurile au intrat efectiv in gestiunea sa, ca a fost respectata conditia privind transferul real al dreptului de proprietate si ca reflecta operatiuni economice reale. Facturile inregistrate in contabilitate nu indeplinesc conditia de fond privind transferul real al dreptului de proprietate, in sensul ca nu reflecta operatiuni economice reale, acestea neavand calitatea de document justificativ pentru a fi inregistrate in evidentele contabile.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea de intrare a marfurilor comercializate catre K Ungaria iar SC X a inregistrat in evidentele contabile in luna decembrie 2012, cheltuieli cu descarcarea de gestiune.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca achizitiile intracomunitare de marfuri pentru care a aplicat masurile de simplificare privind TVA si livrarile intracomunitare inscrise in documente sunt fictive motiv pentru care au respins la deductibilitate cheltuielile cu descarcarea de gestiune a marfurilor reprezentand valoarea achizitiilor intracomunitare de la in conformitate cu prevederile art.6 din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata, art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare iar in temeiul art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ au stabilit suplimentar de plata, impozit pe profit .

2.In procesul verbal, se specifica faptul ca, pe perioada verificata, SC X a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal reprezentand prestari servicii , astfel:

Pe anul 2012, societatea a inregistrat in contul 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti" suma in baza facturii emisa de D Ungaria reprezentand contravaloare "finantare marketing" ;

Pe anul 2013, societatea a inregistrat in evidentele contabile prin articolul contabil 611"Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile"=401"Furnizori" , cheltuieli cu "finantare marketing" in baza facturii emisa de M Ungaria .

Pe anul 2014, societatea a inregistrat in evidentele contabile, in contul 628"Alte cheltuieli cu servicii executate de terti", cheltuieli cu "administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale " societatea din .Lichtenstein, conform Contractului de prestari servicii.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca cheltuielile cu serviciile "finantare marketing" facturate de D Ungaria, au avut la baza contractul Contractul de prestari servicii fara numar, potrivit caruia serviciile care urmeaza a fi prestate sunt"promovarea activitatii de afaceri ale SC X in cadrul careia D Ungaria va evalua posibilitatea valorificarii in Ungaria a cartuselor de gaz"

Cheltuielile cu " finantare marketing" inregistrate in evidentele contabile in baza facturii emisa de M Ungaria nu au la baza un contract de prestari servicii incheiat cu firma maghiara.

Pentru cheltuielile cu “administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale “ facturate de societatea din Lichtenstein , societatea contestatoare a prezentat Contractului de prestari servicii, potrivit caruia serviciile care urmeaza a fi prestate sunt gestionarea -intermedierea achizitiei gazului special cu o puritate ridicata , oxid de etilena;

In procesul verbal, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat alte documente, respectiv rapoarte de lucru, situatii de lucrari din care sa rezulte ca aceste servicii au fost prestate , in care sa se mentioneze specialisti care au participat la intocmirea procedurilor, timpul necesar intocmirii acestora , persoanele care au receptionat lucrarile, nu s-a facut dovada ca serviciile au fost in conexiune directa cu activitatea societatii si ca urmare prestarii acestor servicii s-au incheiat contracte cu clientii, astfel ca ,organele de inspectie fiscala in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.m) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare precum si pct.48 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate cheltuielile reprezentand”finantare marketing” respectiv “administrare, management, munca de birou, intermediere pentru furnizare de gaze speciale “ inregistrate in evidentele contabile pe perioada 2012-2012.

Totodata organele de inspectie fiscala au stabilit impozit pe profit suplimentar in temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

3.Din procesul verbal rezulta ca in luna iunie 2013 SC X inregistreaza in evidentele contabile si considera ca deductibile fiscal cheltuieli cu provizioanele.Inregistrarea s-a efectuat in baza unui tabel cu clienti neincasati

In luna decembrie 2013, suma aferenta provizionului constituit asupra valorii creantei asupra A este anulata, urmare incasarii creantei si includerii in veniturile impozabile ale societatii prin formulata contabila 491=7814.

Urmare verificarii si solicitarii de informatii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare nu avea creanta de incasat de la SC I iar din raspunsul dat de reprezentantul legal al societatii rezulta ca clientul neincasat este SC B.

Din fisa clientului SC B , organele de inspectie fiscala au constatat ca la data constituirii provizionului nu existau sume de incasat de la acest client.

Mai mult ,organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a constituit provizioane asupra creantelor unor clienti considerati neincasati , fara ca acestia sa fi inregistrati in contul 418”Clienti incerti” si fara sa se faca dovada cu documente ca a efectuat toate demersurile pentru recuperarea acestor creante.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala, in temeiul prevederilor art.22 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.187, 189, din OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, au respins la deductibilitate cheltuielile cu provizioanele, inregistrate in evidentele contabile in luna iunie 2013.

In conformitate cu prevederile art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal , organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit pe anul 2013.

4.Din procesul verbal, rezulta ca in luna iunie 2014, SC X a inregistrat in debitul contului 655”Cheltuieli cu diferente de curs valutar” in suma fara a avea la baza documente justificative.

Din raspunsul dat la intrebarera din nota explicativa , de catre contabilul societatii , referitor la aceste cheltuieli, transmis prin e-mail , rezulta ca” Din pacate, se pare ca aceasta suma a fost introdusa eronat, nu avem documente cu explicatii pentru aceasta suma.”

Prin urmare, organele de inspectie fiscala au constatat ca , societatea a majorat in mod nejustificat cheltuielile deductibile fiscal astfel ca, in temeiul prevederilor art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal au respins la deductibilitate aceste cheltuieli.

In temeiul prevederilor art.19 alin.(1) coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata, impozit pe profit.

Pe perioada 01.01.2012-31.12.2014, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit;

Din Procesul verbal, rezulta ca pe perioada 01.01.2012-30.11.2015, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina SC X, TVA care se compune din:

-TVA aferenta achizitiei intracomunitare de marfuri de la M Ungaria;

In anul 2012, SC X a achizitionat bunuri , constand in componente PC, electronice, mic mobilier, de la M Ungaria, conform facturilor:

Bunurile achizitionate au fost inregistrate in contabilitate in contul 371”Marfuri”.Pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta se aplica taxarea inversa 4426=4427.

Dupa cum s-a aratat si la cap. Impozit pe profit, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca tranzactiile efectuate intre SC X si M Ungaria precum si intre SC X si K Ungaria sunt fictive; astfel organele de inspectie fiscala au reincadrat operatiunile in temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal iar in temeiul prevederilor 130<sup>1</sup> , art.132<sup>1</sup>, art.151, art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, au respins la deductibilitate TVA in.

TVA aferenta achizitiei intracomunitare de servicii , facturate de D Ungaria (prestari servicii nedecarate de operatorul maghiar) ;

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente(rapoarte de lucru, situatii de lucrari) prin care sa justifice prestarea serviciilor in scopul obtinerii de operatiuni taxabile , astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.133 coroborat cu prevederile art.145, art.150, art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

-TVA aferenta achizitiei intracomunitare de servicii facturate M Ungaria (prestari servicii nedecarate de operatorul maghiar) ;

In timpul controlului societatea contestatoare nu a prezentat documente(rapoarte de lucru, situatii de lucrari) prin care sa justifice prestarea serviciilor in scopul obtinerii de operatiuni taxabile , astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA in conformitate cu prevederile art.133 coroborat cu prevederile art.145, art.150,art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

Astfel s-a constat ca, SC X a inregistrat in evidentele contabile ,TVA aferenta achizitiilor intracomunitare de bunuri si servicii de la firme din Ungaria, pentru care societatea nu a prezentat documente din care sa rezulta ca operatiunile in cauza sunt reale.

Constatarile organelor de inspectie fiscala din Procesul verbal, au fost preluate in Raportul de inspectie fiscala si a fost emisa Decizia de impunere prin care s-a stabilit de plata obligatii fiscale principale din care :impozit pe profit aferent perioadei 01.01.2012-31.12.2014 si TVA aferenta perioadei 01.01.2012-30.11.2015.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca in cauza in speta au fost sesizate organele de cercetare penala, deficientele constatate intrunind elementele constitutive ale unei infractiuni.

La dosarul contestatiei se afla Sesizarea penala privind SC X, formulata de A.J.F.P. - Inspectie Fiscala catre Parchetul de pe Langa Tribunalul, in care se mentioneaza ca faptele descrise in sesizarea penala , pot intruni elementele constitutive ale infractiunilor prevazuta la art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.Arata ca prejudiciul calculat de organele de inspectie fiscala este in suma de.. lei si anexeaza Procesul verbal.

De asemenea, din Sesizarea penala, rezulta ca organele de inspectie fiscala au transmis Parchetului de pe Langa Tribunalul si Raportul de inspectie fiscala , Decizia de impunere precum si anexele la raportul de inspectie fiscala.

Din adresa, transmisa de Parchetul de pe langa Tribunalul , rezulta ca urmare Sesizarii penale s-a intocmit dosarul penal in care se efectueaza cercetari sub aspectul savarsirii infractiunii prevazute de art.9 alin.1 lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale, cu modificarile si completarile ulterioare.

SC X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere nr emise in baza Raportului de inspectie fiscala, de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si solicita admiterea contestatiei si anulara partiala a actelor administrativ fiscale contestate cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA; societatea contestatoare isi insuseste diferenta de stabilita suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.

Avand in vedere ca, SC a formulat contestatie impotriva Deciziei de impunere emise in baza Raportului de inspectie fiscala, care, impreuna cu Procesul verbal au fost transmise Parchetului de pe langa Tribunalul, in vederea solutionarii dosarului penal, aflat in curs de solutionare la Parchetul de pe Langa Tribunalul, in speta, se vor aplica prevederile art.277 alin.(1) lit. a) si b) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedura fiscala, in vigoare de la data de 01.01.2016, potrivit carora:

*“(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 în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;*

*b) soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți.”*

Din prevederile legale enuntate se retine ca organul de solutionare a contestatiei poate suspenda prin decizie motivata solutionarea cauzei atunci cand organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele in drept cu privire la existenta indicilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare are o inraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data in procedura administrativa.

Astfel, între stabilirea obligațiilor bugetare reprezentând impozit pe profit, TVA aferente debitorilor de plată prin Decizia de impunere contestată de SC X și stabilirea caracterului infraccional al faptei savarsite există o strânsă interdependență de care depinde soluționarea depusă judecătii, organul de inspecție fiscală înaintând actul de control organelor de urmărire și cercetare penală în vederea soluționării dosarului penal.

Această interdependență constă în faptul că, SC X pe perioada verificată a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu descarcarea de gestiune de marfuri, deductibile fiscal, precum TVA deductibilă (taxare inversă) aferentă achizițiilor intracomunitare de bunuri de la M Ungaria care ulterior au fost comercializate către K Ungaria, operațiuni care, urmare verificării documentelor prezentate de societate și obținerii de informații suplimentare de la autoritățile fiscale, s-au dovedit a fi fictive.

De asemenea, societatea a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu servicii de marketing, management, administrare precum și TVA deductibilă (taxare inversă), în baza unor facturi emise de D și M Ungaria și societatea din Lichtenstein, pentru care societatea nu a făcut dovada că serviciile au fost prestate efectiv și au fost destinate realizării de operațiuni taxabile.

Totodată, societatea contestatoare a înregistrată în evidențele contabile cheltuieli cu provizioane în luna iunie 2013 în condițiile în care s-a constatat că s-au constituit provizioane asupra creanțelor unor clienți considerați neincasați, fără ca aceștia să fi înregistrați în contul 418 "Clienți incerti" și fără să se facă dovada cu documente că a efectuat toate demersurile pentru recuperarea acestor creanțe; precum și faptul că s-au înregistrat cheltuieli deductibile fiscală cu diferențe de curs valutar fără a avea la baza documente justificative iar contabilul societății recunoaște că această sumă a fost înregistrată eronat ca cheltuielă deductibilă fiscală.

Asupra cheltuielilor nedeductibile fiscal, mai sus enumerate organele de inspecție fiscală în temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Codul fiscal, au stabilit suplimentar impozit pe profit; în temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile 130<sup>1</sup>, art.132<sup>1</sup>, art.151, art.145, art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară de plată.

După cum am arătat și mai sus, Parchetul de pe Langa Tribunalul, prin adresa comunică faptul că referitor la Sesizarea penală care face obiectul dosarului penal, se efectuează cercetări sub aspectul savarsirii infracțiunii prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005.

Ca urmare, organele administrative nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturei penale.

Astfel, hotărâtoare în emiterea unei decizii de soluționare a contestației sunt cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care, în speta există suspiciuni de evaziune fiscală; ori a nu lua în considerare aceste cercetări ar putea duce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, cu toate consecințele care ar decurge din această situație.

Prioritate de soluționare în speta o au organele penale care se vor pronunța asupra caracterului infraccional al faptei potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul" respectiv art.28 din Codul de procedură penală, care în legătură cu autoritatea hotărârii penale în civil și efectele hotărârii civile în penal, precizează următoarele:

*"Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.*

*Hotărârea definitivă a instanței civile prin care a fost soluționată acțiunea*



*civilă nu are autoritate de lucru judecat în fața organului de urmărire penală și a instanței penale, cu privire la existența faptei penale, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia.”*

Din prevederile legale enunțate se reține ca, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni iar, pe de altă parte soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Precizăm, ca și Curtea Constituțională prin Decizia 449/26.10.2004, Decizia nr.1173/06.11.2008 și Decizia nr.189/02.03.2010, referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art.214 alin.(1) lit.a) după renumerotare, respectiv art.277 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, a respins această excepție, precizând ca:Decizia 449/26.10.2004-*”întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoiește justificată și consacrată ca atare și de prevederile art. 19 alin. 2 din Codul de procedură penală”, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau a inexistenței infracțiunii cu privire la care instanța are unele ”indicii” (Decizia Curții Constituționale nr. 72 din 28 mai 1996). Cu același prilej, Curtea a reținut că ”nu trebuie ignorate nici prevederile art. 22 alin. 1 din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat, în fața instanței civile, cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia. Pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ.”*

În Decizia nr.1173/06.11.2008 se precizează:” *In ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indicilor săvârșirii unei infracțiuni, Curtea constată ca aceasta nu înfringe dispozițiile constituționale care consacră prezumția de nevinovăție. Adoptarea măsurii suspendării este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație suspendarea procedurii administrative nu numai că se impune dar constituie tocmai expresia aplicării prezumției de nevinovăție a persoanei contestatoare, care își poate valorifica toate drepturile garantate constituțional, în cadrul unui proces în fața instanțelor de judecată.”*

Totodată, se reține că prin Decizia nr.95/2011, Curtea Constituțională apreciază că *„în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrăurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată prin procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea [...]”.*

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

Totodată se reține că, practica jurisprudențială europeană a CEDO privește drept discriminare aplicarea unui regim juridic diferit unor situații similare interzicând expres aplicarea unei diferențe de tratament unor situații analogice sau comparabile.

A proceda astfel, **per a contrario**, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de cercetare penală în temeiul art. 132 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, constatându-se indiciile savarsirii unor infracțiuni, **fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă care ar fi determinat afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar fi putut decurge din această situație.**

Potrivit Codului de procedură penală, cercetarea penală reprezintă activitatea specifică desfășurată de organele de cercetare penală, având drept scop strângerea probelor necesare cu privire la existența infracțiunilor, identificarea faptelor și la stabilirea răspunderii acestora, pentru a se constata dacă este sau nu cazul să se dispună trimiterea în judecată, iar aceste aspecte pot avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată de procedura administrativă.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și faptul că prioritate de soluționare o au organele de urmărire penală care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor ce atrag plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și constatate în virtutea faptei infracționale, potrivit principiului de drept "penalul ține în loc civilul" până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestatii nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, fapt pentru care va suspenda soluționarea cauzei civile cu privire la impozitul pe profit și TVA, stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală, contestate de societate.

În funcție de soluția pronunțată pe latura penală, procedura administrativă va fi reluată în conformitate cu cele precizate la art.277 alin.(3) din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, care dispune:

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

De asemenea, pct. 10.2 din Ordinul nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, statuează ca:

*"Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. 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. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform legii.”*

Avand în vedere cele precizate mai sus, pana la finalizarea laturii penale, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii nu se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei , fapt pentru care in temeiul prevederilor art.279 alin.(5) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede:

*“Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”*

se va suspenda solutionarea contestatiei formulata de SC X impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din: impozitul pe profit;TVA;

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.277 si 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

#### DECIDE

Suspendarea solutionarii contestatiei formulata de SC X inregistrata la D.G.R.F.P., impotriva Deciziei de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , cu privire la suma totala care se compune din: impozitul pe profit;TVA;

Procedura administrativa de solutionare a contestatiei cu privire la aceste capete de cerere va fi reluata la data la care societatea contestatoare sau organul fiscal va sesiza organul de solutionare a contestatiei ca motivul care a determinat suspendarea a incetat in conditiile legii, in conformitate cu dispozitiile normative precizate in motivarea prezentei decizii.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul , in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.