

DECIZIA NR. din .2005

privind modul de soluționare a contestației formulate de SC X SRL, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, asupra contestației formulate de SC X SRL înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea.

Contestația are ca obiect suma totală de ... lei (... RON) stabilită prin decizia de impunere întocmită de organele de control ale Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal alcătuită astfel:

- ... lei (... RON) impozit pe profit;
- lei (... RON) dobânzi aferente impozitului pe profit;
- ... lei (... RON) penalități aferente impozitului pe profit;
- ... lei (... RON) TVA;
- lei (... RON) dobânzi aferente TVA;
- lei (... RON) penalități aferente TVA, comunicată petentei conform confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Totodată contestația are ca obiect :

- măsura de nerestituire a accizelor în suma de ... lei (... RON);
- suspendarea executării silite până la soluționarea contestației.

Contestația este semnată de administratorul contestatoarei .

Petenta a respectat termenul legal de 30 zile prevăzut de art.176 alin.1 și condițiile prevăzute la art. 175 din Codul de procedură fiscală aprobat de OG nr. 92/2003 republicată .

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute la art.174 alin.(1) și art. 178, alin.1 lit.a din Codul de procedură fiscală aprobat de OG 92/2003 republicată Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de SC X SRL, împotriva deciziei de impunere .

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. Petenta contestă decizia de impunere întocmită de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal, motivând următoarele :

Referitor la impozit pe profit, petenta arată că debitul suplimentar la impozitul pe profit contestat a fost stabilit în mod nelegal și netemeinic de organele de control prin majorarea bazei de impozitare, din următoarele considerente:

Petenta susține că la 31.12.2003 datorează suplimentar suma de aferent unei diferențe a bazei impozabile de ... (.... lei impozit suplimentar - lei impozit pe profit declarat de societate) și nu suma de lei stabilită de organele de control.

Impozitul suplimentar de lei petenta susține că era scadent la data depunerii declarației de impozit pe profit la 31.03.2004, în timp ce impozitul datorat la data de 25.01.2004, conform art.34 alin.6 este 0 (zero) lei.

Pentru anul 2004 , petenta susține că impozitul pe profit datorat la 31.01.2004 se diminuează cu suma de ... lei, suma deductibilă fiscal prin stornarea facturilor nr.... măsuri dispuse de organul de control, rezultând la data de 25.03.2004 suprasolvire în suma de lei.

Totodată, prin stornarea fact nr. ..., măsura dispusă de organele de control, rezultă o suprasolvire de ... lei, impozitul datorat la această dată fiind în suma de ... lei (...)

În ceea ce privește calculul dobânzii/ penalități datorate, petenta susține, ca față de situația impozitului pe profit datorat, din care : trim.IV 2003, ... lei scadent la data de 30.03.2004;suprasolvire la data de 25.02.2004 de ... lei ; sold la data de 30.02.2004 de lei oi plățile efectuate în suma de lei, datoreaza accesorii în suma de ... lei din care ... lei dobânzi oi ... lei penalități de întârziere, al caror mod de calcul îl prezinta detaliat (perioade, cote etc)

În ceea ce privește TVA , petenta susține următoarele:

Petenta arata ca organul de control a cuprins în verificare oi perioada 01.07.2002 - 31.01.2005, perioada verificata prin procesul verbal.

Petenta mai arata ca organele de control au apreciat ca în dec. 2003 a fost dedusa eronat TVA în suma de lei având ca baza de impozitare suma de lei, reprezentând c/val. facturilor fiscale stornate în luna ian.2004 oi oct.2004, susținând ca masura dispusa oi-o însuoește în sensul plății de dobânzi oi penalități de întârziere pe perioada de deducere/otornare.

Petenta mai susține ca masura dispusa de organele de control la plata TVA suplimentar, precum oi a dobânzilor oi penalităților de întârziere este nelegală, întrucât organele de control au apreciat eronat dispozițiile art.129, alin.2, lit.c oi art.155, alin.8 lit.c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Potrivit calculelor efectuate petenta considera astfel ca TVA de achitat la finele lui 2003 este de lei (TVA de plata - TVA achitata) iar pentru anul 2004, TVA de achitat este în suma de ... lei (TVA de plata pe anul 2004 + soldul ramas de plata la finele lui 2003 - TVA achitata)

Pentru luna ianuarie 2005, petenta susține ca la finele perioadei are TVA de recuperat în suma de lei (TVA ded. - TVA colect.+ TVA achitat - soldul la finele anului 2004).

Pentru TVA de plata din facturile nr..... petenta susține ca datoreaza dobânzi în suma de ... lei (... x 0,06% x zile) oi penalități de întârziere în suma de (... x 0,5% x ... luna)

În luna ian.2004 s-au operat facturile nr.... cu TVA deductibil în suma de ... lei .

Factura nr.... opereaza cu TVA în suma de ... lei pentru care petenta susține ca datoreaza dobânzi în suma de ... lei (... x 0,06% x zile) oi penalități de întârziere în suma de ... lei (.... x 0,5% x luni).

Petenta concluzioneaza ca nu datoreaza TVA suplimentar oi pe cale de consecința nici dobânzile oi penalitățile de întârziere aferente.

În ceea ce privește refuzul organelor de control de a restitui suma de lei reprezentând accize platite furnizorului:

Petenta susține ca atitudinea organelor de control este nefondată întrucât plata accizelor a efectuat-o la SNP Petrom SA București, invocând totodata oi art.26. art.28 lit.j.) oi art.29 alin.(1) lit.b) din OUG 158/2001.

Petenta mai solicita suspendarea executării silite pâna la soluționarea contestației.

B. Din actele de control contestate rezulta următoarele:

În perioada verificata, contestatoarea SC X SRL a desfaourat activitate de comerț cu ridicata de combustibili solizi, lichizi oi gazooi oi al produselor derivate, servicii anexe extracției petrolului oi gazelor naturale, exclusiv prospecțiunile, precum oi fabricarea produselor obținute din prelucrarea țițeiului.

Impozitul pe profit a fost verificat în conformitate cu prevederile Legii 414/2002 oi HGR 859/2002 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul a impozitului pe profit, republicata, precum oi a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal oi HGR 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 cu modificările oi completările ulterioare, constatându-se următoarele:

La finele anului 2003 societatea a calculat, înregistrat oi declarat impozit pe profit în suma de lei, aferent unei baze impozabile de ... lei, iar urmare verificării efectuate, organele de control au majorat baza impozabila cu cheltuielile nedeductibile din punct de

(casate), conf.art.17 din Legea 15/1994 rep. oi cheltuieli reprezentând prestari servicii, care au fost otornate în anul 2004, pentru care organul de control a diminuat costurile la data emiterii facturilor, urmând a fi repuse la data otornarii lor, pe considerentul ca aceste operațiuni nu sunt reale.

Astfel, pentru profitul impozabil stabilit de organele de control, organele de control au stabilit ca societatea datoreaza un impozit pe profit de ... lei, rezultând un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (... -).

Pentru anul 2004, urmare verificarii efectuate, organele de control au majorat baza impozabila a impozitului pe profit cu suma de lei, reprezentând cheltuieli, constând în prestari servicii, având ca obiect angajamentul SC Y SRL oi SC Z SA de a nu desfaoura activitate concurențiala în dauna SC X SRL, potrivit facturilor prezentate în anexa la actul de control, considerate nedeductibile fiscal, potrivit art.21 alin.(4) lit.m din Codul Fiscal, aprobat de Legea 571/2003, cu modificarile ulterioare coroborat cu pct.48 din HGR 44/2004 pentru aprobarea NM de aplicare a acestuia .

În acest sens a opinat oi ANAF - Direcția de inspecție financiar fiscala potrivit punctului de vedere transmis prin scrisoarea în care se arata ca SC Y SRL oi SC Z SA, nefiind autorizate ca antrepozit fiscal, în cond. art.181 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, acestea nu pot face concurența contestatoarei SC X SRL oi în consecința se pot aplica preved. art. 21 alin.4 lit.m din același act normativ.

La neacordarea deductibilității cheltuielilor în cauza organele de control au avut în vedere faptul ca SC Y SRL oi SC Z SA nu sunt antrepozite fiscale conf. art.163 lit. e din Legea 571/2003, cu modificarile oi completările ulterioare, pentru a putea face concurența reala contestatoarei SC X SRL, iar acționarul acesteia este persoana afiliata (definita conf. art. 21 lin Legea 571/2003) la celelalte doua firme în cauza.

Potrivit notei explicative luate de la administratorul SC X SRL, efectuarea acestor servicii este motivata prin necesitatea desfaourarii în cele mai bune condiții a activității SC X SRL, fara a menționa în ce constau aceste servicii.

Pentru profitul impozabil în suma de lei, a rezultat ca societatea datoreaza un impozit pe profit de lei, rezultând la finele anului 2004 un impozit pe profit suplimentar în suma de lei, pentru care s-au calculat accesorii aferente din care: dobânzi în suma de ... lei oi penalități de întârziere în suma de lei.

Taxa pe valoarea adaugata, a fost verificata în conformitate cu prevederile Legii 345/2002 privind taxa pe valoarea adaugata oi ale HGR 598/2002, Legii 571/2003 privind Codul Fiscal oi HGR 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003 cu modificarile oi completările ulterioare.

Urmare verificarii efectuate, s-au constatat urmatoarele :

- În luna decembrie 2003 societatea a înregistrat o TVA deductibila aferenta facturilor fiscale nr....., a caror valoare totala este de lei. SC X SRL a procedat la otornarea din evidența contabila a acestora în anul 2004, în lunile ianuarie oi septembrie, administratorul societății motivând aceasta otornare cu faptul ca serviciile constau în angajamente economice care nu s-au realizat, care nu au fost achitate partenerilor SC Z SA; SC Y SRL oi SC V SRL.

Pe considerentul ca prestarile de servicii, care fac obiectul facturilor fiscale în cauza, prezentate în anexa la procesul verbal, nu s-au efectuat,organul de inspecție fiscala a apreciat ca acestea nu sunt operațiuni reale oi drept urmare au procedat la diminuarea TVA deductibila în decembrie 2003 oi la repunerea acesteia în ianuarie oi septembrie 2004.

- în anul 2004, respectiv în luna ianuarie oi septembrie, contestatoarea SC X SRL a înregistrat TVA deductibila aferenta unor facturi fiscale în valoare totala de lei, prezentate în anexa la procesul verbal contestat.

Obiectul acestor facturi îl reprezinta prestari de servicii care constau în "angajamentul de a nu desfaoura o activitate economica, de a nu concura cu alta persoana sau de a tolera o acțiune sau o situație " în baza unor contracte încheiate cu SC Y SRL oi SC Z SA.

Organele de control au constatat ca facturile menționate nu îndeplinesc condițiile prevazute de art.155, alin. 8 lit.e) din Legea 571/2003 cu modificarile oi completările

ulterioare, respectiv nu se menționează tariful pe unitatea de măsură, în cazul de față pe unitatea de timp calendaristic (zi, luna).

Mai mult decât atât, organele de control fiscal au apreciat că prestarea unui asemenea serviciu nu se justifică, întrucât atât SC Y SRL cât și SC Z SA nu sunt antrepozite fiscale conform art.163 lit.c) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, pentru a face concurența reală contestatoarei SC X SRL iar acționarul unic al acesteia este o persoană afiliată la aceste două societăți comerciale (SC Y SRL și SC Z SA)

Totodată, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, societatea nu a prezentat documente justificative referitoare la tariful unitar al prestării, motive pentru care s-a procedat la recalcularea TVA, diminuându-se pentru anul 2004 TVA deductibilă cu suma de lei.

Având în vedere situația TVA evidențiată de agentul economic și constatările organului de control, a rezultat astfel o TVA de plată în suma de lei.

Pentru debitul suplimentar constat și calculat, accesoriile din care: dobânzi în suma de lei și penalități de întârziere în suma de lei .

II. Luând în considerare constatările organului de control, susținerile petentei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă suma de lei (.... RON) , stabilită de Structura de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal în sarcina contestatoarei SC X SRL este legal datorată de către aceasta, în condițiile în care procesul verbal și Decizia de impunere au fost înaintate Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție .

Prin procesul verbal întocmit la solicitarea Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism pentru soluționarea dosarului penal nr.....organele de inspecție fiscală au apreciat că agentul economic a înregistrat în evidența contabilă operațiuni sau cheltuieli ce nu reflectă realitatea economică cu scopul de a nu se achita ori a se diminua impozitul pe profit, respectiv TVA, în suma de lei RON.

Astfel, prin înregistrarea în contabilitate a unor documente ce atestă efectuarea de prestări servicii furnizate de firme - SC Y SRL și SC Z SA - în care, administratorul SC X SRL, este persoana afiliată, care nu corespunde realității, organele de control, au apreciat că societatea a prejudiciat bugetul statului cu suma de lei, cu accesoriile aferente în suma de lei RON.

Prin scrisoarea transmisă IPJ Vâlcea, cu rezultatul verificării solicitate de Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism pentru soluționarea dosarului penal, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea s-a constituit parte civilă cu prejudiciul astfel creat, apreciind că faptele prezentate intra sub incidența dispozițiilor art.37 din Legea 82/1991 rep. a contabilității și art.11 lit.b din Legea 87/1994 rep. privind combaterea evaziunii fiscale, fiind în responsabilitatea administratorului SC X SRL.

Totodată, cele precizate anterior au fost comunicate și Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție - Direcția de Investigare a Infracțiunilor de Criminalitate Organizată și Terorism.

Speța supusă soluționării este dacă petenta avea dreptul de a-și include pe cheltuieli și de a-și deduce TVA aferentă prestatilor de servicii, pentru care aceasta nu a putut justifica necesitatea acestora pentru desfășurarea activității proprii.

Având în vedere însă că între stabilirea obligațiilor bugetare datorate de petenta reprezentând impozit pe profit, dobânzi aferente impozitului pe profit; penalități aferente impozitului pe profit; TVA; dobânzi aferente TVA; penalități aferente TVA, constatate prin decizia de impunere întocmită de organele de control ale Structurii de Administrare Fiscală - Activitatea de Control Fiscal și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite de administratorul acesteia, **există o interdependență relativă**, în sensul că indiferent dacă acestea sunt sancționate sau nu de legea penală, acest fapt nu incumbă asupra legalității

Înregistrării în contabilitate a operațiunilor respective, organele de soluționare apreciază ca se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale.

Astfel, art.183 alin.1 lit. a din OG 92/2003, rep. privind Codul de procedura fiscală precizează ca : "Organul de soluționare competent **poate suspenda**, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când :

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

Fața de cele de mai sus și văzând dispozițiile art.183 alin.1 lit.a din OG 92/2003 rep., Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea se investește cu soluționarea pe fond a contestației pe cale administrativă, pentru suma contestată ce conține și accesorii totale aferente prejudiciului pentru care au fost anterior sesizate organele de cercetare penală.

a) În ceea ce privește impozitul pe profit, TVA și accesorii aferente acestora se rețin :

a1) Referitor la impozitul pe profit în suma de RON

În fapt, în anul 2003 contestația SC X SRL a înregistrat în contabilitate suma de lei reprezentând cheltuieli efectuate cu valoarea mijloacelor fixe scoase din funcțiune (casate) neamortizate, pe care le-a considerat deductibile la calculul profitului impozabil.

Din contestația aia cum a fost formulată de contestația SC X SRL, rezultă că impozitul pe profit suplimentar aferent sumei în cauză, cu care organele de control au influențat baza impozabilă a impozitului pe profit a anului 2003 potrivit dispozițiilor art.17 din Legea 15/1994 rep., petenta o recunoaște ca datorată, însuindu-și măsura dispusă de organele de inspecție fiscală.

Tot în anul 2003, în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu SC Y SRL, SC V SRL și SC Z SA, contestația a înregistrat în contabilitate facturile nr.... emise de acestea, și ulterior în anul 2004, le-a otornat, pe motivul că prestarile de servicii nu au fost efectuate.

Pe considerentul că aceste operațiuni nu corespund realității, organele de inspecție fiscală, au procedat la diminuarea costurilor la data emiterii facturilor, la momentul 2003, și le-au repus în evidență la data otornării lor, respectiv la momentul 2004, stabilind astfel un impozit pe profit suplimentar în suma de ... lei (... X 25%) aferent anului 2003.

În motivarea contestației formulate, petenta susține că măsura dispusă de organul de control de diminuare a costurilor la data emiterii facturilor emise de SC Y SRL, SC V SRL și SC Z SA, este discutabilă în condițiile în care facturile s-au emis în avans cu contract reziliat ulterior prin act adițional.

Astfel, petenta recunoaște măsura dispusă de organul de control de repunere în evidență a facturilor în cauză, la data otornării lor, respectiv la momentul ianuarie 2004 și septembrie 2004, cu care s-a diminuat baza impozabilă a impozitului pe profit datorat în anul 2004, dar nu este de acord cu diminuarea costurilor la data emiterii facturilor, la momentul 2003, cu consecința majorării bazei impozabile a impozitului pe profit datorat la 31.12.2003 și respectiv a stabilirii debitului suplimentar.

Din declarația dată prin nota explicativă existentă la dosarul cauzei, administratorul contestației SC X SRL, recunoaște că serviciile înscrise în facturile emise în luna dec. 2003, ce au constat în angajamente economice ce nu s-au realizat și la înțelegerea între aceste firme s-au otornat.

Analizând fundamentarea măsurii dispuse de organul de control prin procesul verbal de verificare, organele de soluționare a contestației constată însă că aceasta nu este prezentată și justificată pe text și articol de lege, potrivit dispozițiilor art.106 alin.(1) din OG 92/2003 rep. privind Codul de Procedură Fiscală care precizează: " Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatarile inspecției din punct de vedere factual și legal."

În referatul existent la dosarul cauzei, cu punctul de vedere privind contestația formulată de contestația SC X SRL, întocmit de Activitatea de Control Fiscal, se

oi apoi otornate în anul 2004, **sunt nereale, nefiind efectuate aoa cum declara oi administratorul societății în nota explicativa data, deci cheltuiala este nedeductibila fiscal."**

În aceasta situație, având în vedere dispozițiile art.182 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala care prevede ca " În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt oi de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...]" organele de soluționare constata ca organele de control fiscal nu au precizat care au fost prevederile legale încălcate de petenta, astfel încât sa se impuna masura în cauza.

Fața de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației se afla în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității acesteia oi pe cale de consecința asupra legalității debitului reprezentând impozit pe profit suplimentar.

a2) Referitor la impozitul pe profit în suma de lei (.... RON) oi taxa pe valoare adaugata în suma de lei (.... RON)

În fapt, în anul 2004 contestatoarea SC X SRL a încheiat contracte de prestari servicii cu SC Y SRL oi SC Z SA, ambele din aceeași localitate, care în calitate de prestatori se obligau sa nu desfaoare activități de producție oi comercializare de combustibili pentru încălzit pentru a nu concura cu aceasta.

În baza acestor contracte contestatoarea a înregistrat în contabilitate facturile nr. ...în suma de lei din care TVA în suma de lei, considerându-le deductibile la calculul profitului impozabil oi respectiv TVA.

Organele de inspecție fiscala au apreciat ca prestarea serviciilor menționate în contractele mai sus amintite **nu sunt reale** întrucât SC Y SRL oi SC Z SA nu sunt antrepozite fiscale pentru a face concurența reala petentei, iar acționarul unic al SC X SRL, este o persoana afiliata la aceste doua societăți.

În consecința, organele de inspecție fiscala nu au acordat drept de deducere a cheltuielilor în cauza, stabilind un impozit pe profit suplimentar pentru anul 2004 în suma de lei [(....-) X 25%], unde suma de lei reprezinta c/val facturilor emise în anul 2003, otornate de petenta în anul 2004, considerata de organele de inspecție fiscala influența în minus a bazei impozabile pentru anul 2004.

În concluzie, s-a stabilit ca datorat de petenta un impozit pe profit suplimentar în suma totala de, pentru care au fost calculate accesorii aferente din care: dobânzi în suma de lei oi penalități de întârziere în suma de lei, accesorii cu care petenta nu este de acord.

În ceea ce privește taxa pe valoare adaugata, organele de inspecție fiscala au procedat la recalcularea TVA, diminuând în anul 2004 TVA deductibila cu suma de ... lei aferent facturilor în cauza, rezultând astfel o taxa pe valoare suma de ... lei din care: dobânzi în suma de lei oi penalități de întârziere aferente în suma de lei .

La stabilirea debitului reprezentând impozit pe profit, organele de control au avut în vedere dispozițiile art.21 alin.4 lit.m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal care prevede ca :**" cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestari de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestarii acestora în scopul desfaourarii activității proprii oi pentru care nu sunt încheiate contracte,"** sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

Totodata, organele de inspecție fiscala au apreciat ca nu sunt îndeplinite condițiile stipulate la pct.48 din Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul Fiscal aprobate prin HGR nr.44/2004, care prevad:

"Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanța, asistența sau alte prestari de servicii trebuie sa se îndeplineasca cumulativ urmatoarele **condiții**:

- **serviciile trebuie sa fie efectiv prestate, sa fie executate în baza unui contract care sa cuprinda date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum oi tarifele percepute, respectiv valoarea totala a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de aceasta natura sa se faca pe întreaga durata de desfaourare a contractului sau pe durata realizarii obiectului contractului; prestarea efectiva a serviciilor se justifica prin: situații de lucrari, procese-verbale de recepție,**

rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piața sau orice alte materiale corespunzatoare;

-contribuabilul trebuie sa dovedeasca necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."

În fundamentarea măsurii dispuse, de neacordare a deductibilității cheltuielilor oia TVA aferenta acestora, organele de inspecție fiscală s-au prevalat oia dispozițiile art.155 alin.(8) lit.e din Legea 571/2003 care menționează ca :**"Factura fiscală trebuie sa cuprinda obligatoriu următoarele informații [...] e) denumirea oia cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;"** pe motivul ca în facturile în cauză nu apar menționate tariful pe unitatea de măsură, respectiv pe unitatea de timp calendaristic (zi, luna) .

Potrivit obiectelor contractelor de prestări servicii, existente în copie la dosarul cauzei, încheiate de contestatoarea cu SC Y SRL oia SC Z SA, cei din urmă, în calitate de prestatori se obligau " sa nu desfășoare activitate de producție, comercializare a combustibililor de încălzit pentru a nu concureza cu contestatoarea, conf.art.129 alin.1 lit.c din Legea 571/ 2003. "

Din economia dispozițiilor art.129 alin.(1) lit. c din Legea 571/2003 rezulta ca într-adevăr în cadrul prestatilor de servicii se cuprind oia operațiuni ce privesc "angajamentul de a nu desfășura o activitate economică, de a nu concureza cu alta persoană sau de a tolera o acțiune oia o situație".

Organele de control au apreciat ca prestatile de servicii care fac obiectul facturilor fiscale în cauză, prezentate în anexa 4 la actul de control , nu se justifică oia nu sunt reale, întrucât SC Y SRL oia SC Z SA **nu sunt antrepozite fiscale conf. art.163 lit.c) din Legea 571/2003 cu modificările oia completările ulterioare, pentru a face concurența reală contestatoarei, iar acționarul unic al petentei, este o persoană afiliată (definită de art.21 din același act normativ) la aceste două societăți comerciale.**

Potrivit art.163 lit.c din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, antrepozitul fiscal este " locul, aflat sub controlul autorității fiscale competente, unde produsele accizabile sunt produse, transformate, deținute, primite sau expediate în regim suspensiv, de către antrepozitarul autorizat, în exercițiul activității, în anumite condiții prevăzute de prezentul titlu oia de norme."

Aoia fiind, se reține ca prin simpla invocare a dispozițiilor art.163 lit.c din Legea 571/2003, organele de control fiscal nu demonstrează posibilă concurența a celor două societăți cu contestatoarea oia respectiv ca obiectul contractelor de prestări servicii în cauză, nu se justifică oia nu sunt reale.

În ceea ce privește susținerea organelor de control potrivit careia **acționarul unic al petentei, este o persoană afiliată (definită de art.21 din același act normativ)** cu celelalte două societăți comerciale, organele de soluționare a contestației constată ca dispozițiile art.21 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal se referă la cheltuielile deductibile : definirea acestora (alin.1) ; prezentarea cheltuielilor deductibile la calculul profitului impozabil (alin.2); a cheltuielilor cu deductibilitate limitată (alin.3) oia a cheltuielilor nedeductibile (alin.4).

Fața de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației rețin ca eronat sunt invocate dispozițiile art.21 din Legea 571/2003, în realitate fiind vorba de dispozițiile pct.21 lit.b ale art.7 din același act normativ care definește noțiunea de persoană afiliată astfel: " o persoană este afiliată cu alta persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

[...]

b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică oia dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;"

În acest sens, organele de soluționare mai rețin, ca simpla invocare a termenului de "persoană afiliată" fără a se demonstra în ce constă afilierea administratorului SC X SRL cu cele două societăți prestatoare (persoane juridice), nu este suficientă pentru a justifica

Fața de cele de mai sus, se reține ca organele de inspecție fiscală nu au analizat modul de reglementare al contractelor de prestări servicii în cauză, ca oi contracte comerciale, în raport de activitățile oi/sau operațiunile specifice, stipulate de art.129 alin.1 lit.c din Legea 571/2003, astfel încât să rezulte fără echivoc care sunt acestea oi care sunt obligațiile celor două părți.

Astfel, organele de control trebuiau să demonstreze dacă aoa numitele "Servicii" descrise în contractele de prestări servicii conțin elemente care să definească concret natura prestațiilor contractate, cuantificarea acestora, termenele la care se analizează rezultatele și eficiența serviciilor prestate și tarifele negociate și acceptate de părți, **elemente absolut necesare pentru justa comensurare a serviciilor prestate în vederea facturării și respectiv achitării acestora de către petenta în calitate de beneficiar.**

Aoa fiind, se reține ca organele de inspecție fiscală nu au analizat utilitatea serviciilor stipulate în contractele de prestări servicii respectiv dacă au fost sau nu achiziționate de petenta, în scopul dezvoltării activității firmei, fiind destinate nevoilor acesteia și realizării de operațiuni impozabile.

Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală nu precizează dacă potrivit legii, petenta avea responsabilitatea întocmirii vreunui document care să probeze efectuarea serviciilor în cauză, în baza cărora să admită, să înregistreze și să achite facturile emise de prestatori.

În drept, art. 6 din OG 92/ 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală prevede:

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

În ceea ce privește măsura de neacordare a deductibilității TVA înscrisă pe facturile în cauză, se reține că nici această măsură nu este fundamentată, organele de control fiscal nefăcând trimitere la dispozițiile CAP X, Regimul deducerilor, din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal.

Astfel simpla constatare a faptului că factura nu este întocmită conf. art.155 alin.(8) lit.e din Legea 571/2003 care menționează că : "Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații [...] e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, **denumirea serviciilor prestate;**" nu este suficientă pentru a justifica măsura de neacordare a deductibilității taxei pe valoare adăugată înscrisă pe facturile respective.

În această situație, având în vedere dispozițiile art.182 alin.(1) din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală care prevede că " În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.[...]" organele de soluționare constată că organele de control fiscal nu și-au întemeiat măsurile dispuse pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și drept urmare prevederile legale invocate în justificarea măsurilor luate sunt incomplete și eronate.

Fața de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității acestora și pe cale de consecință asupra legalității debitului suplimentar **reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoare adăugată**

a3) În ceea ce privește accesoriile aferente în suma de ... lei reprezentând :.... lei (... RON) dobânzi aferente impozitului pe profit; ... lei (... RON) penalități aferente impozitului pe profit; ... lei (... RON) dobânzi aferente TVA și ... lei (... RON)penalități aferente TVA, speța supusă soluționării este dacă acestea sunt legal datorate în condițiile în care stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul care le-a generat conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" .

În consecință, întrucât potrivit considerentelor reținute anterior la punctele a1 și a2 debitul datorat stabilit în sarcina petentei, reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoare adăugată este incert, pe cale de consecință se reține că și dobânzile și penalitățile de întârziere aferente debitului care le-a generat, sunt incerte.

ÎN CONCLUZIE, ca o consecință a considerentelor reținute anterior la punctele a1 ; a2 oi a3 organele de soluționare a contestației rețin ca necesară desființarea pct.1 oi 4 al CAP.III din Procesul verbal de verificare oi pct.2 lit.A oi B din Decizia de impunere privind Impozitul pe profit oi taxa pe valoare adăugată, urmând ca organele de control sa procedeze potrivit dispozițiilor legale invocate anterior.

În drept, se va face aplicarea dispozițiilor art.185 alin.(3) "Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat, situație în care urmează sa se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

Referitor la celelalte capete de cerere, din contestația formulată de contestatoare, la re verificare urmează sa se țina cont oi de motivațiile contestatoarei în vederea stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit oi accesorii aferente.

b) În ceea ce privește contestația formulată împotriva măsurii dispuse de organele de control de a nu restitui acciza în suma de ... lei, se rețin următoarele:

În fapt, prin adresa înregistrată la DGFP Vâlcea contestatoare a solicitat restituirea accizelor în suma de lei.

Prin adresa formulată societatea arată ca a depus la unitatea fiscală teritorială o cerere de rambursare a accizelor pentru condensatul achiziționat în perioada2002 - ...2002 **cerere care a fost soluționată de DGFP Valcea prin refuzul restituirii valorii accizelor.**

Urmare Deciziei Curții de Apel Pitești -Secția Comercială oi de Contencios Administrativ pronunțată în Dosarul nr...., petenta susține ca DGFP VÂLCEA a fost obligată la plata unei sume care i-a oi fost restituită.

Contestatoarea susține însa ca a achitat accize nedatorate aferente facturilor a caror situație o anexează, din care i-a fost restituită numai suma de ... lei, solicitând restituirea diferenței.

În fapt, contestatoarea a solicitat restituirea sumei de lei accize, cerere pe care , Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a respins-o.

SC X SRL, a atacat la instanța judecătorească competentă, răspunsul dat de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea la cererea formulată, acțiune ce a făcut obiectul dosarului ..., pentru care instanța s-a pronunțat prin Sentința nr...., în sensul admiterii acțiunii pentru suma de ... lei accize.

Împotriva acestei sentințe, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a formulat recurs , iar prin Decizia nr.... Curții de Apel Pitești a modificat în parte sentința pronunțată de Tribunalul Vâlcea, în sensul ca **s-a stabilit suma accizelor de restituit mai mica** , mai puțin cu lei.

Prin procesul verbal anexa la Decizia de impunere contestată, Activitatea de Control Fiscal a precizat ca asupra dreptului de restituire a accizei în cauza Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea s-a pronunțat anterior prin adresa nr.....

Totodată, s-a făcut mențiunea ca așa cum rezulta din avizul de inspecție fiscală transmisă agentului economic ce urma sa fie verificat potrivit procedurii de control fiscal stipulate la art.94 oi următoarele din OG 92/2003 rep. privind Codul de Procedura Fiscală, adresa petentului privind restituirea accizelor, nu a făcut obiectul inspecției fiscale.

În drept, art.98 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedura fiscală precizează :

"(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația sa înștiințeze contribuabilul în legătura cu acțiunea care urmează sa se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:

[....]

c) obligațiile fiscale oi perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;

[....]" .

Mai mult decât atât, organele de inspecție fiscală precizează ca "**Verificarea fiscală a accizelor se amână pâna la soluționarea contestației făcută de SC X SRL la procesul verbal.**", pentru care prin Decizia emisă de Ministerul Finanțelor-ANAF-Direcția Generală de

Soluționare Contestații a suspendat soluționarea cauzei pentru suma de lei din care accize lei și accesorii aferente acestora în suma de ... lei.

În drept, art. 174 alin. 1 din OG. 92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscală, prevede :

" Împotriva titlului de creanță fiscală și împotriva altor acte administrative se poate formula contestație", iar la art.175 alin.2 din același act normativ se menționează ca:

“ Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”

Art.107 alin.(3) din Codul de Procedură Fiscală aprobat de OG 92/2003 republicata, operabil de la data de 01.01.2004 " Titlul de creanță este actul prin care se **stabilește și se individualizează** creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii."

Art. 178 alin. 1 lit. a din același act normativ prevede:

" Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează :

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror cuantum este sub 5 miliarde lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii sunt înregistrați ca platitori de impozite și taxe[...]."

Având în vedere cele precizate mai sus, situația de fapt și de drept, se reține că petenta contestă o măsură care nu face obiectul deciziei de impunere contestate și respectiv a procesului verbal anexa la aceasta, aspect care de altfel îl recunoaște în adresa formulată arătând că a depus la AFP ... o cerere de rambursare a accizelor pentru condensatul achiziționat în perioada2002 -2002 **cerere care a fost soluționată de DGFP Valcea prin refuzul restituirii valorii accizelor.**

În consecință, întrucât aceasta nu a făcut obiectul inspecției fiscale ale căror aspecte s-au concretizat în decizia de impunere contestată, contestația formulată de SC X SRL pentru acest capăt de cerere urmează să fie respinsă ca fiind fără obiect .

În ceea ce privește Decizia Curții de Apel Pitești pronunțată în Dosarul nr.... definitivă și irevocabilă, pct.107.1 lit.g) din Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală menționează

"Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată, privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

[...]

g) ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte în cazul amenzilor, al cheltuielilor judiciare și al altor creanțe fiscale stabilite potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească."

Așa fiind, se reține că soluția pronunțată de Curtea de Apel Pitești, reprezintă titlul de creanță, care în accepțiunea Codului de Procedură Fiscală stabilește și individualizează obligația de plată a contestatoarei, în cazul de față fiind vorba de restituirea accizei în suma de lei.

Cum petenta recunoaște restituirea accizei în cauză, rezultă fără echivoc că organele fiscale teritoriale, au respectat întocmai **soluția definitivă și irevocabilă** pronunțată de instanța judecătorească competentă.

c)În ceea ce privește solicitarea petentei de suspendare a executării silite până la soluționarea contestației, se rețin următoarele:

În fapt, prin contestația formulată petenta solicită suspendarea executării actului administrativ atacat, fără a motiva în vreun fel această solicitare.

În drept, art.184, alin.(1) și (2) din OG nr.92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală prevede:

"(1) Introducerea contestației pe cale administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Organul de soluționare a contestației poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la soluționarea contestației, la cererea temeinic justificată a contestatorului "

Față de cele de mai sus arătate și reținute anterior la Cap.II, pct.a, organele de soluționare rețin ca cererea petentei a ramas fara obiect, asupra careia urmeaza sa se pronunțe în consecința.

Asupra contestației formulate de contestatoarea SC X SRL serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, existentă în copie la dosarul cauzei opiniază în același sens.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art.175 alin.2; 178 alin.(1) lit. a; art. 182, alin. (1);art.184 alin.(2) și art.185, alin. (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscală , se :

D E C I D E

Art.1 Desființarea pct.1 și pct.4 al CAP.III din Procesul verbal de verificare și pct.2, lit.A și B din Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală privind Impozitul pe profit și taxa pe valoare adăugată emisă pentru **SC X SRL** și refacerea acestora potrivit considerentelor reținute în conținutul soluției astfel pronunțate.

Art.2. Respingerea contestației formulate de **SC X SRL**, ca fiind fără obiect, pentru capatul de cerere privind măsura de nerestituire a accizelor în suma de ... lei (..... RON).

Art.3 Respingerea contestației formulate de **SC X SRL**, pentru capatul de cerere privind suspendarea executării silită, ca ramasă fără obiect.

Soluția este definitivă pe cale administrativă și poate fi atacată la Tribunalul Vâlcea în termen de 180 de zile de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,
Ec. Gheorghe Gogârnoiu**