



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații 2**



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

D E C I Z I A nr. 1894/290/18.07.2016
privind solutionarea contestatiei depuse de SC X SRL, înregistrată la
DGFP Hunedoara sub nr. .../22.08.2012.

D.G.R.F.P. Timișoara, Serviciul Soluționare Contestații 2, a fost sesizată asupra contestației depuse SC X SRL, CIF ..., înregistrată la O.R.C. Hunedoara sub nr. ..., cu sediul în ... județul Hunedoara, reprezentată legal prin ... în calitate de administrator.

Societatea comercială X SRL formulează contestația înregistrată la D.G.F.P. Hunedoara sub nr. .../22.08.2012, prin care se îndreptă împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.07.2012, și vizează sumă totală de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit – ... lei;
- Majorari de intarziere impozit pe profit – ... lei;
- Penalitati de intarziere impozit pe profit – ... lei;
- TVA – ... lei;
- Majorari intarziere TVA – ... lei;
- Penalitati intarziere TVA – ... lei;
- Impozit dividende persoane fizice – ... lei;
- Majorari intarziere impozit dividende – ... lei;
- Penalitati intarziere impozit dividende – ... lei.

și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.07.2012.

Pentru suma totală de ... lei stabilită în sarcina petentei, prin Decizia de impunere nr. F-HD .../18.07.2012, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală, prin Decizia de soluționare a contestației nr. 192/25.09.2012 emisă de DGFP Hunedoara -

Biroul de Soluționare a Contestațiilor, s-a dispus suspendarea soluționării contestației formulată de SC X SRL, împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.07.2012, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latură penală, în temeiul art. 214 alin.(1) lit. a) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, procedura de soluționare urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

La data de 15.02.2016, A.J.F.P.Hunedoara cu adresa nr. HDG_REG .../04.02.2016, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. .../15.02.2016, a transmis dosarul contestației în scopul reluării procedurii de soluționare a contestației conform art. 277 din Codul de procedură fiscală, în considerarea Ordonanței de clasare din data de 26.10.2015 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. .../P/2012.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../12.02.2016, Societatea X SRL, solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației nr. .../22.08.2012 formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru sumă totală de ... lei.

Urmare reorganizării activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală conform OUG nr. 74/2013 prin fuziunea prin absorbție, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Hunedoara a fost absorbită de Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, conform art. 10 și art. 17 coroborat cu art. 13 din HG nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, astfel că, în considerarea actelor normative mai sus indicate, din data de 01.08.2013 organul competent în soluționarea contestațiilor conform art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, raportat la cuantumul sumei care face obiectul contestației formulate de petenta S.C. X S.R.L., respectiv suma totală de ... lei, este Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara, în cadrul căreia este organizată activitatea de soluționare a contestațiilor la nivelul Serviciului Soluționare Contestații 2.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, D.G.R.F.P. Timișoara, prin Serviciul Soluționare Contestații 2 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată petentul susține că:

1) Concluziile din Raportul de inspecție fiscală și Decizia de impunere prin care sunt stabilite obligații suplimentare în sumă totală de ...lei se întemeiază pe supoziții și presupuneri, după cum urmează: s-a considerat, ar fi

fost achiziționate, s-ar fi efectuat, nu ar fi efectuat. Pe aceste considerente, care se încadrează ca supoziții, presupuneri, ceea ce trimite la enunțuri de natura unei ipoteze, se formulează concluzia organelor de control fiscal. Ori raportul între o ipoteză și o stare de fapt, între o prezumție și un raport juridic, precum și între o presupunere și evidența contabilă nu poate face obiectul unui raport de inspecție fiscală.

A) Cu privire la obligațiile suplimentare privind impozitul pe profit de ...lei (debit principal, majorări și penalități) petenta arată următoarele:

Așa cum se menționează la pagina 3 din Raportul de inspecție fiscală, verificarea acestei obligații s-a efectuat ținând seama de prevederile Legii 571/2003 privind Codul Fiscal. Ori, obiectul și funcțiile inspecției fiscale sunt reglementate de art. 94 alin. 1-3 din Codul de Procedură Fiscală. Înscrișul constator al Raportului de inspecție Fiscală și conținutul Deciziei de impunere nu probează realizarea obiectului inspecției fiscale de la S.C. CRISTY ANDICOM SRL Brad, așa cum este stipulat la art. 94 alin.1 din Codul de Procedură Fiscală, în sensul că organele de control nu verifică și nu stabilesc bazele de impunere a profitului în corespondență cu legătura de cauzalitate dintre venituri și cheltuieli și a prevederilor legislației fiscale.

Așa cum rezultă din actele administrativ fiscale întocmite pentru societatea petentă, organele de inspecție fiscală, contrar prevederilor pct.102.1 din Normele metodologice aprobate prin HG 1050/2004 de aplicare a prevederilor OG 92/2003 la examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere a profitului pe perioada 2010-2011 nu au avut în vedere documentele justificative, evidențele - financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea obligațiilor fiscale privind impozitul pe profit.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând achiziții efectuate în perioada 01.01.2010 - 30.06.2010 de la un număr de 10 societăți comerciale, nedeductibilitate motivată astfel :

- informațiile cu privire la cele 10 societăți nu conduc la concluzia că facturile au fost efectiv emise de societățile incluse ca furnizor și că achizițiile, dacă au avut loc s-au realizat efectiv de la aceste societăți.

- facturile luate în control nu au înscrisă persoana care le-a întocmit.

- societățile înscrise ca furnizor nu au declarat livrări către S.C. X SRL.

Deși societatea verificată a prezentat dovezi relevante privind actele și faptele în legătură cu tranzacțiile cu cei 10 agenți economici potrivit art.65, alin.1 din OG 92/2003, acte și fapte însușite de organele de control la pagina 3-4 din Raportul de inspecție fiscală, respectiv înregistrarea mărfurilor în conturile de stocuri, venituri și cheltuieli, acestea înlătură deductibilitatea cheltuielilor cu achizițiile în sumă de ... lei.

Raportându-se la motivele de fapt și temeiurile de drept în baza cărora organele fiscale nu acordă drept de deducere, petenta consideră că acestea își întemeiază decizia luată prin faptul că la data efectuării tranzacțiilor:

- 2 societăți (S.C. AR SRL și S.C. LL SRL) de la care s-au efectuat achiziții în valoare de 156.119 lei erau declarate inactive iar S.C. MM SRL a fost înregistrată ca plătitor TVA după data emiterii facturilor, respectiv 01.01.2010 - 30.06.2010 în valoare de 78.877 lei.

- 7 societăți pentru achiziții în valoare de 625.725 lei nu recunosc realitatea tranzacțiilor.

De drept, potrivit art. 67 indice 1 din Codul de Procedură Fiscală, alin 1 :

"Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară"

- alin 2 " Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau de ținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale".

În motivarea neacordării dreptului de deducere, organele de inspecție fiscală enunță simple afirmații: nu au derulat tranzacții, nu au emis facturi, nu are în obiectul de activitate, contribuabili declarați inactivi. Potrivit art.52 alin 3 din Codul de Procedură Fiscală, informațiile prezentate mai sus trebuiau consemnate la terți în scris, același mod de prezentare fiind obligatoriu și în Raportul de inspecție fiscală respectiv:

Declaratia persoanelor obligate potrivit alin.1 să furnizeze informatii va fi după caz, prezentată sau consemnată în scris.

Așa cum constată organele de inspecție la pagina 9 din Raportul de inspecție fiscală societatea a înregistrat în evidența contabilă, a înscris în

Jurnalele de cumpărări, în deconturile de TVA și în declarația 394 achizițiile de mărfuri în sumă de ... lei, probând intrarea în gestiune a mărfurilor.

Facturile prin care se probează achiziția bunurilor în sumă de ... lei conțin elementele prevăzute de art.155 alin.5 din Legea 571/2003 și informațiile relevante prevăzute de Decizia nr.5 /2007 a Înaltei Curți de Casație și Justiție pentru demontarea și clarificarea caracterului de document justificativ legal ce probează realitatea achizițiilor.

În fapt, organele de control prin constatările fundamentate în Raportul de inspecție fiscală (pagina 9), respectiv cuprinderea facturilor în cauză în declarația 394 probează existența documentelor justificative care fac dovada efectuării operațiunilor de achiziție și intrării în gestiune a bunurilor în sumă de ... lei înlăturând caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli.

Cheltuielile în sumă de ... lei au avut ca scop realizarea unor venituri impozabile de ... lei care au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca venituri impozabile, iar cheltuielile cu aceste venituri nedeductibile.

Ori, art.19 alin .1 și 2 și art.21 alin.1 din Legea 571/2003 concretizează temeiul de drept care reglementa conduita organelor de inspecție fiscală în constatarea stării de fapt, respectiv:

- Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal, din care se scad -----.

- Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit pct.22 din Normele metodologice aprobate prin RO 44/2004 cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor.

Având în vedere legătura economică, comercială și juridică ca legătură de cauzalitate între cheltuielile în sumă de ... lei și veniturile realizate, cu caracter impozabil de ... lei, rezultă deductibilitatea integrală a cheltuielilor potrivit art.19 și 21 din Codul Fiscal.

Organele de control, cu încălcarea prevederilor art.94 alin. 2 litera a, alin. 3 literele e,f,g, din OG 92/2003 nu iau în considerare normele legale imperative prevăzute la art.20 alin 3 din Legea 571/2003, în sensul că următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil: veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere la momentul efectuării lor.

A2) Referitor la neacordarea deductibilității cheltuielilor în valoare de ... lei, reprezentând valoarea materialelor utilizate pentru reparațiile curente efectuate în perioada 2007-2008 și înregistrate pe costurile de exploatare în 2010 în sumă de ... lei și 2011 de ... lei petenta arată următoarele:

Neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile în sumă de ... lei nu se întemeiază pe situația de fapt reală, contrar dispozițiilor art.5,6,7, din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală în ce privește exercitarea dreptului de apreciere al organului fiscal, obligativitatea acestuia de a adopta soluțiile fiscale admise de lege.

Organele de inspecție, fundamentează nedeductibilitatea invocând prevederile art.21 alin 4 litera f din Legea 571/2003, respectiv "cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz potrivit normelor" .

S.C. X SRL Brad în baza prevederilor art.65 din OG 92/2003 a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele stipulate de Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar - contabile aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice aplicabil în perioada 2007-2008, respectiv bonul de consum care cuprinde toate informațiile doveditoare în susținerea utilizării materialelor în valoare de ... lei pentru reparațiile curente și întreținerea spațiilor în care se realizează veniturile societății.

Se arată totodată faptul că organele de inspecție fiscală invocă nerespectarea prevederilor O.M.F.P.nr.3512/2008 ce nu putea fi aplicat în perioada 2007-2008, neexistând acest act normativ la data utilizării materialelor respective.

Organele de control, deși au efectuat cercetări la fața locului pentru finalizarea constatărilor de interes fiscal, nu au reținut în Raportul de inspecție fiscală fapte care să infirme realitatea operațiunilor de reparații și întreținerea ce au necesitat cheltuielile în sumă de ... lei.

În fapt, consumul efectiv al materialelor a avut loc în perioada 2007-2008, fiind întocmite procese - verbale de diminuare a stocului de marfă și utilizare în consumul propriu doar perioada 2010-2011.

Potrivit art. 6 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, organele de inspecție sunt îndreptățite să aprecieze, relevanța stării de fapt fiscale privind înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor în valoare de ... lei în limitele atribuțiilor și competențelor ce le revin.

De drept, potrivit art.13 din HG 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal cheltuielile omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin, normă legală care nu a fost luată în considerare, în contradicție cu prevederile alin 3 art.7 din OG 92/2003, respectiv: " organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt".

A3) Stabilirea bazei suplimentare de impozitare a profitului cu suma de 993.856 lei s-a făcut în disprețul prevederilor art.20 și art.11 alin 1 indice 1,2 din Legea 571/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, în sensul că:

- art.20 litera c "următoarele venituri sunt neimpozabile la calculul profitului impozabil "

- veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere

- art.11 alin 1 indice 1 cu 2" nu sunt luate în considerare de autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate cu un contribuabil declarat inactiv"

- art. 11 alin 1 indice 1 cu 2, modificat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.125 /30.12.2011

- "Beneficiarii care achiziționează bunuri de la contribuabili după înscrierea acestora ca inactivi, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective" .

Față de cele arătate mai sus, stabilite ca normă legală în Legea 571/2003 rezultă că, veniturile pentru care nu s-a acordat dreptul de deducere a cheltuielilor în sumă ... lei sunt neimpozabile iar tranzacțiile efectuate cu contribuabili inactivi nu se iau în considerare nici ca venituri nu numai cu drept de deducere a cheltuielilor cum eronat au procedat organele de inspecție fiscală. Menționeată faptul că tratamentul fiscal aplicat de organele de inspecție tranzacțiilor cu contribuabili inactivi (neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA) se aplică numai pentru operațiunile efectuate începând cu 01.01.2012, conform act.11 alin 1 indice 1 cu 2 din Legea 571/2003 modificată prin OUG 125/30.12.2001.

Având în vedere argumentele dreptului fiscal arătate rezultă lipsa de fundamentare legală a determinării impozitului pe profit suplimentar în sumă de ... lei. Luând în considerare faptul că societatea petentă nu înregistrează obligații de plată, restante, privind impozitul pe profit, se consideră că nu sunt datorate nici majorările de întârziere la impozitul pe profit în sumă de ... lei și penalitățile de întârziere la impozitul pe profit în sumă de ... lei.

B) Cu privire la taxa pe valoarea adăugată stabilită ca obligație suplimentară în sumă de ... lei, majorări de întârziere de ... lei și penalități de ... lei, petenta aduce următoarele argumente de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația:

- Determinarea bazei de impunere suplimentară în sumă de 522.639lei privind taxa pe valoarea adăugată stabilită ca obligație suplimentară către buget în sumă de ...lei (debit principal + majorări și penalități) s-a făcut prin neluarea în considerare a documentelor justificative și evidențelor contabile care potrivit act.64 din OG 92/2003 constituie probe în stabilirea bazei de impunere. Raportându-se la motivele de fapt și temeiurile de drept în baza cărora organele de inspecție fiscală nu acordă drept de deducere, constată încălcarea prevederilor art.105 alin 1 din OG 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, în sensul că "Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și

raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere".

Ori așa cum rezultă din constatările organelor de inspecție fiscală, dezvoltate în Raportul de inspecție Fiscală la paginile 12-17, cele 207 facturi în valoare de ... lei au fost înscrise de S.C. X SRL în jurnalele de cumpărări, taxa pe valoarea adăugată fiind preluată în deconturile de TVA ale perioadelor respective. Achizițiile au fost înscrise în declarația informativă cod 394 aferentă sem. I - II 2010.

Organele de inspecție fiscală, deși constată înregistrarea mărfurilor în valoare de ... lei în conturile de stocuri în evidența cheltuielilor și veniturilor, înlătură forța probantă a documentelor justificative, considerând nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, localizată la facturile respective, contrar prevederilor act. 64 din OG 92/2003.

Organele de inspecție fiscală fundamentează neacordarea dreptului de deducere invocând prevederile art.145 alin 1 din Codul Fiscal care se referă la sfera de aplicare a dreptului de deducere și nu la condițiile de exercitare a dreptului de deducere care sunt reglementate de art.146 alin 1 din Codul Fiscal, respectiv:

"Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- a) pentru taxa achitată aferentă bunurilor care i-au fost livrate de către o persoană impozabilă să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155" .

Potrivit art. 145 alin 2 din Codul Fiscal orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului.

În fapt, societatea petenta consideră că s-a conformat procedurii fiscale stabilite de art.65 din Codul de Procedură, în sensul că a dovedit legalitatea din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată a achizițiilor în sumă de ... lei și deducerilor de ... lei prin prezentarea celor 207 facturi aferente tranzacțiilor care au stat la baza declarațiilor.

Facturile în cauză conțin codul de înregistrare în scopul de TVA atribuit de autoritățile fiscale române competente.

Așa cum rezultă din înscrisul constatator al Raportului de inspecție fiscală și Decizia de impunere, organele de inspecție fiscală contrar art.11 alin 1

din Legea 571/2003 nu acordă drept de deducere a taxei pentru achiziții în sumă de ... lei, valoarea taxei fiind de ... lei.

De drept, numai începând cu 01.01.2012, art.11 alin 1 indicele 1 cu 2 din Codul Fiscal stabilește că beneficiarii care achiziționează bunuri de la contribuabili inactivi nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor respective și nu în anul 2010 cum eronat au procedat organele de control.

Societatea petenta consideră că a îndeplinit condițiile pentru exercitarea dreptului de deducere a sumei de ... lei respectiv:

- achizițiile în valoare de ... lei au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, așa cum au constatat organele de inspecție fiscală la capitolul privind determinarea impozitului pe profit:

- agentul economic pentru toate achizițiile deține facturi, întocmite prin cuprinderea tuturor elementelor prevăzute la art.155 alin 5 din Codul Fiscal, ceea ce califică exercitarea dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei ca respectând prevederile art. 145-146 din Codul Fiscal.

Neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei localizată la materialele utilizate în perioada 2007–2008 pentru lucrările de reparații curente și întreținere a spațiilor comerciale de desfacere și depozitare s-a făcut cu încălcarea prevederilor art.145 alin.5 din Codul Fiscal care definește natura operațiunilor pentru care taxa pe valoarea adăugată nu este deductibilă. În fapt, materialele înregistrate în contabilitatea financiară pe cheltuielile de exploatare în sumă de ... lei, utilizate în perioada 2007-2008 pentru întreținerea, repararea și funcționarea spațiilor comerciale au fost aprovizionate de la data utilizării acestora, fiind îndeplinite condițiile prevăzute de art.145-146 din Codul Fiscal pentru cuprinderea în sfera de deducere și exercitarea deducerii TVA aferente respectiv:

- au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile

- agentul economic a deținut facturi pentru achiziții condițiile art.155 din Codul Fiscal.

Înregistrarea bonurilor de consum numai în perioada 2010 - 2011 asupra cheltuielilor de exploatare nu este argument legal pentru excluderea dreptului de deducere a taxei aferente consumurilor respective. Agentul economic s-a

conformat Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr.355/2009 art. 156 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, care stipulează " Deținerea cu orice titlu, de bunuri materiale precum și efectuarea de operațiuni economice fără să fie înregistrate în contabilitate sunt interzise" .

Lipsa temeiniciei legale a neacordării dreptului de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor menționate mai sus (achizițiile consemnate în cele 207 facturi și consumurilor materialelor specifice lucrărilor de întreținere și reparații) în sumă de lei este demonstrată și prin Decizia Curții Europene de Justiție emisă în iunie 2011 în care se stabilește că taxa pe valoarea adăugată trebuie stabilită strict pe baza procedurilor din Directiva care stabilește criteriile generale de determinare a bazei de impunere și nu pe baza unor alte reguli specifice, introduse de către autoritățile fiscale.

Potrivit Deciziei Curții Europene de Justiție în cauza C - 354, C -355 și C-484/03 din ianuarie 2006 " Dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată al unui contribuabil nu poate fi afectat de faptul că în lanțul de aprovizionare din care fac parte tranzacțiile contribuabilului, o altă operațiune, anterioară sau ulterioară acesteia, este viciată de o fraudă aferentă plății TVA atunci când contribuabilul nu are cunoștință și nici nu dispune de mijloace de a avea cunoștință". Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, înscrisă incorect în decontul lunii decembrie 2010, procedura stabilită de Ordinul M. F. P. nr. 3665/03.01.2011.de aplicare a prevederilor art.156 indice 2 din Codul Fiscal dă posibilitatea corectării acestei sume în decontul perioadei fiscale ulterioare, înscriindu-se la rândul de regularizări.

Potrivit art.119 din OG 92/2003 pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată se datorează majorări de întârziere.

Așa cum s-a prezentat mai sus, societatea petentă consideră că nu datorează obligațiile stabilite privind taxa pe valoarea adăugată de ... lei, astfel că majorările în sumă de ... lei și penalitățile de ... lei au fost calculate fără bază legală.

C) Cu privire la impozitul pe dividende în sumă de ... lei, majorări de întârziere de ... lei și penalități de ... lei, petenta aduce următoarele argumente legale în motivarea contestației.

Fundamentarea obligațiilor menționate mai sus s-a făcut prin neluarea în considerare a normelor ce reglementează contabilitatea societăților comerciale aprobate prin Ordinele M.F.P nr.1752/2005 și 3055/2009 precum și a normelor ce reglementează dreptul societăților comerciale aprobate prin Legea 31/1990.

Așa cum se reține în Raportul de inspecție și Decizia de impunere, organele de control în determinarea stării de fapt reale a achizițiilor în sumă de ... lei, au constatat înregistrarea acestora în contabilitatea financiară și patrimoniul societății ca active financiare, determinând obligații fiscale privind impozitul pe profit și TVA, tratând aceste achiziții ca generând venituri impozabile.

În contradicție cu consecințele fiscale ale achizițiilor în sumă de ... lei fundamentate în Raportul contestat, în același act califică aceste achiziții ca fiind făcute în favoarea unui participant la persoana juridică.

Se invocă prevederile art. 7 pct.12 din Codul Fiscal care definește dividendul și ca sumă plătită de o persoană juridică pentru bunurile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.

În înscrisul constatator al Raportului de inspecție fiscală nu se identifică și dimensionează bunurile și serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, respectiv:

- natura bunurilor
- data și valoarea plății
- participantul la persoana juridică și calitatea acestuia
- folosul personal al participantului la persoana juridică (modul de obținere al folosului personal, în ce constă, data obținerii și valoarea acestuia).

Potrivit art.204 alin 2 din Ordinul M.F.P. nr.3055/2009 dividendul este definit ca reprezentând cota-parte din profit ce se plătește conform legii.

Organele de inspecție fiscale în contradicție prevederile normele de aplicare a Codului de Procedură Fiscală reglementate de RO 1050/2004, art. 94.1 au determinat baza impozabilă privind dividendele în sumă de ... lei, fără să determine stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal care să aibă corespondență în prevederile art.7 pct.12 din Codul Fiscal, respectiv fără să stabilească folosul personal al participantului la SC X SRL precum și în normele privind definirea dividendului potrivit art.204 alin 2 din O.M.F.P nr.3055/2009.

Așa cum s-a prezentat mai sus societatea consideră că nu datorează obligații privind impozitul pe dividende în sumă de ... lei, majorările și penalitățile în sumă totală de ... lei, au fost calculate fără bază legală.

D) Luând în considerare motivele de fapt și de drept prezentate, petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. F-RD .../2012 și în subsidiar a Raportului de inspecție fiscală nr. F - HD .../2012 iar pe cale de consecință exonerarea societății de la plată obligațiilor către bugetul de stat cuprinse în cele două acte administrativ - fiscale.

II. Organele fiscale din cadrul DGFP Hunedoara – Activitatea de inspecție fiscală au consemnat următoarele:

Societatea a înregistrat în evidența contabilă, a înscris în jurnalele de cumpărări, ce au fost preluate în deconturile de TVA și în declarația cod 394 aferentă sem. I 2010 achiziții de mărfuri (bunuri alimentare și produse de curățenie) de la diverse societăți din București SC RU SRL, SC F SRL, SC CS SRL, SC ZE SRL, SC CS SRL, SC TR SRL, SC AR SRL, SC LL SRL, SC D SRL în condițiile în care niciuna din aceste societăți nu a declarat livrări către SC X SRL iar obiectul de activitate al acestora nu îl reprezintă comerțul cu bunurile înscrise în facturi.

Toate facturile, indiferent de societatea înscrisă la furnizor au același format, model și mod de completare și au o valoare de până la 5.000 lei fiecare.

Toate facturile ce aveau înscris la furnizor societățile mai sus menționate sunt facturi emise cu TVA ce a fost dedusă de SC X SRL, cheltuielile cu scaderea din gestiune a bunurilor fiind considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care :

- reprezentanta SC X SRL prin documentele și informațiile prezentate nu a făcut dovada că bunurile înscrise în facturi au fost efectiv achiziționate de la societățile înscrise ca furnizor pe facturi și că aceste societăți au emis efectiv facturile prezentate organelor de inspecție fiscală.

- reprezentanții SC CS SRL, SC TR SRL și SC D SRL afirmă că nu au derulat tranzacții cu SC X SRL .

- reprezentantul SC RU SRL afirmă că nu a emis niciodată facturi și nu a mai desfășurat activitate din anul 2008 :

- reprezentantul SC F SRL afirmă că societatea a desfășurat exclusiv activitate de perfecționare activă:

- SC AR SRL și SC LL SRL erau declarate contribuabil inactiv, având anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA la data emiterii facturilor ce aveau înscris la furnizor aceste societăți iar SC MM SRL a fost înregistrată ca plătitor de TVA după data emiterii facturilor ce au înscris la furnizor aceasta societate.

SC X SRL a reflectat în evidența contabilă plăți în numerar către furnizorii din București mai sus menționați dar cu documentele și informațiile prezentate nu a făcut dovada că aceste plăți au fost efectiv făcute către aceștia.

Niciuna dintre societățile mai sus menționate nu a recunoscut livrările către SC X SRL, acestea nefiind declarate la organul fiscal competent, nefiind deci reeunoscute nici plățile.

Potrivit explicațiilor administratorului societății, bunurile din facturile ce au înscris la furnizor societățile mai sus menționate au fost ridicate din Complexul Flora, dar la aceasta locație niciuna din aceste societăți nu are declarat sediul social sau punct de lucru. Potrivit documentelor prezentate (facturi și chitanțe) plata s-a făcut în numerar ulterior achiziției, existând un decalaj de câteva luni între data achiziției și data plății, administratorul

neexplicând însă cum a fost posibilă ridicarea mărfii de la locația indicată fără plata acesteia, în condițiile în care clientul nu era cunoscut de către furnizor.

În perioada verificată 01.01.2010-31.12.2011 s-a reflectat în evidența contabilă consum de mărfuri (materiale de construcții – ciment, var, plăci RBI pentru nevoi proprii constând, potrivit proceselor verbale prezentate de reprezentanții societății, în lucrări efectuate în regie proprie la imobilele proprietate a societății sau luate cu chirie.

Materialele de construcții mai sus menționate au fost scăzute din stocuri de mărfuri în condițiile în care societatea nu a desfășurat în perioada verificată activitate de vânzare a materialelor de construcții, astfel de materiale, provenind potrivit documentelor prezentate dinainte de mai 2008.

În afara proceselor verbale în care se menționau doar cantitățile de materiale scăzute de la mărfuri pentru a fi utilizate pentru consum propriu în lucrări de betonare, zugrăvire, nu au fost prezentate alte documente (situații de lucrări) în care să fie prezentate în detaliu lucrările efectuate (suprafețele betonate, zugravite. etc) consumul din fiecare material pe unitatea de suprafață și pe total lucrare și din care să rezulte dacă consumul de materiale este în concordanță cu lucrarea efectuată.

Prin documentele și informațiile prezentate nu s-a făcut dovada realității operațiunilor, documentele prezentate nu sunt suficiente pentru clarificarea situației iar informațiile furnizate sunt ambigue și contradictorii, contrar afirmațiilor reprezentantei societății care le consideră relevante pentru clarificarea situației fiscale a societății, apreciind că societatea și-a îndeplinit obligațiile potrivit prevederilor legale.

Reprezentanta societății afirmă că materialele de construcții înregistrate pe cheltuieli în anii 2010 -2011 au fost utilizate în consum la data aprovizionării lor, respectiv în anii 2007-2008, afirmația fiind însă infirmată de documentele prezentate, respectiv procesele verbale de recepție a lucrărilor care poartă date din 2010-2011, ba mai mult procesul verbal din data de 15.12.2011 a fost încheiat cu ocazia recepționării lucrării executate pentru amenajarea magazinului „Casei tale” spațiu situat în Brad, str. Minerilor, nr. 6-7, aparținând SC R SRI, închiriat de SC P SRL și subînchiriat de SC X SRL, conform contractului de subînchiriere din data de 06.01.2012, " ori nu se justifică efectuarea de cheltuieli cu reparații și modernizări în anii 2007-2008 la un spațiu subînchiriat de societate abia în anul 2012.

De asemenea reprezentanta societății afirmă că în momentul consumului mărfurile respective s-au transferat din contul de mărfuri în contul de materiale destinate consumului intern, rezultând însă și din această afirmație că materialele ar fi fost consumate în anii 2010 - 2011 deoarece potrivit fișei contului 302.1., în această perioadă s-a făcut trecerea din contul de mărfuri în contul de materiale destinate consumului intern.

Afirmația că omisiunea a fost corectată la data constatării, este infirmată de faptul că lipsa materialelor putea să fie constatată cu ocazia primei inventarieri iar acestea să fi fost scăzute din gestiune în totalitate la o anumită dată, scaderea fiind făcută însă treptat pe tot parcursul anilor 2010 -2011, la fel și recepția lucrărilor în care s-ar fi incorporat aceste materiale.

Nu s-a confirmat nici faptul că societatea a aplicat prevederile art. 13. din HG. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit cărora : "cheltuielile omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale careia îi aparțin " întrucât cheltuielile cu scaderea din gestiune a materialelor de construcții au fost înregistrate în anii 2010 - 2011 pe conturile de cheltuieli și nu în contul 117 - Rezultatul reportat ", cheltuielile respective fiind considerate de societate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil și nu s-a depus nici o declarație rectificativă pentru impozitul pe profit din anii 2007-2008 prin care să se ajusteze profitul impozabil din această perioadă.

Prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale prevăzută de art. 91 din OG. nr. 92/2003 R privind Codul de procedura fiscală, nu putea împiedica ajustarea profitului impozabil al anilor 2007-2008, așa cum susțin reprezentanții societății întrucât perioada de prescripție este de 5 ani, ori dacă constatarea omisiunii s-a făcut în 2010 ajustarea profitului impozabil al anilor 2007 -2008 putea fi efectuată.

În această situație s-a apreciat că materialele respective nu au fost utilizate pentru lucrările menționate de societate în procesele verbale prezentate și că s-a înregistrat în contabilitate consumul acestora doar cu scopul diminuării stocului de marfă, scoaterea din gestiune a acestora fiind asimilată de organele de inspecție fiscală lipsei din gestiune.

În luna decembrie 2010, factura nr. .../28.12.2010 emisă de SC C SRL în valoare totală de ... lei din care TVA în valoare de ... lei este înregistrată greșit de petentă în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări la valoarea de ... lei din care TVA în valoare de ... lei, fiind astfel dedusă în plus TVA în sumă ... lei. Greșala nu a fost corectată până la data începerii inspecției fiscale.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, reglementările legale în vigoare pentru perioada verificată și documentele existente la dosarul cauzei, se rețin următoarele:

SC X SRL, CIF ..., înregistrată la O.R.C. Hunedoara sub nr. ..., are sediul în ... județul Hunedoara, fiind reprezentată legal prin ... în calitate de administrator.

Petenta contestă Decizia de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 și Raportul de Inspecție Fiscală nr. F-HD .../18.07.2012.

Față de cele de mai sus se reține că, potrivit art.213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

Astfel, potrivit art.85 și art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 85. - (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art.109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale."

Astfel, din prevederile legale invocate reiese că raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se reține ca impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspecției fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță și este susceptibilă de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Astfel, titlul de creanță și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului.

De altfel, la art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare se prevede expres că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Sumele înscrise în raportul de inspecție fiscală reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Totodată, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

“CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”

CAP. 7 - Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă și se susțin constatările din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății”.

Potrivit prevederilor pct.5. din O.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.1. Actele administrative fiscale care intră în competența de soluționare a organelor specializate prevăzute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală sunt cele prevăzute expres și limitativ de lege.

5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc.”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.07.2012, D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia stând Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.07.2012.

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că prin Decizia de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.07.2012, s-au stabilit în sarcina petentei obligații de plată de natura impozitului pe profit, a taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe dividende persoane fizice în sumă totală de ... lei, astfel:

- Impozit pe profit – ... lei;
- Majorari de intarziere impozit pe profit – ... lei;
- Penalitati de intarziere impozit pe profit – ... lei;
- TVA – ... lei;
- Majorari intarziere TVA – ... lei;
- Penalitati intarziere TVA – ... lei;
- Impozit dividende persoane fizice – ... lei;
- Majorari intarziere impozit dividende – ... lei;
- Penalitati intarziere impozit dividende – ... lei.

Împotriva acestui act administrativ fiscal petenta a formulat contestație a cărei soluționare a fost suspendată conform Deciziei de soluționare a contestației nr. 192/25.09.2012 emisă de DGFP Hunedoara, în conformitate cu dispozițiile OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, până la pronunțarea soluției definitive pe latură penală, în condițiile în care Activitatea de inspecție

fiscală a formulat Sesizarea Penală nr. .../25.07.2012, înaintată Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Prin Ordonanța de clasare din data de 26.10.2015 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. .../P/2012, s-a dispus clasarea cauzei privind pe suspecta ..., în calitate de administrator al Societății X SRL pentru infracțiunile prevăzute de art. 9 alin.1 lit. b și c din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea evaziuni fiscale, pentru care D.G.F.P. Hunedoara a formulat sesizarea penală nr. .../25.07.2015.

Împotriva Ordonanței de clasare din data de 26.10.2015 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. .../P/2012, a formulat plângere Statul Român prin A.N.A.F. reprezentat de D.G.R.F.P. Timișoara prin A.J.F.P. Hunedoara, iar prin Ordonanța nr. .../II/2/2015, Prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara a dispus respingerea acestei plângeri.

Plângerea formulată de D.G.R.F.P. Timișoara - A.J.F.P. Hunedoara împotriva celor 2 ordonanțe a fost respinsă de Tribunalul Hunedoara prin Încheierea nr. .../03.02.2016 pronunțată în dosarul nr. .../97/2015, prin urmare soluția de clasare a cauzei privind pe numita ..., este definitivă.

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. .../12.02.2016, Societatea X SRL, solicită reluarea procedurii de soluționare a contestației nr. .../22.08.2012 formulată împotriva Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pentru sumă totală de ... lei.

Prin adresa nr. .../28.04.2016, D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații 2, ca urmare a solicitării de reluare a procedurii de soluționare a contestației formulată de SC X SRL, în considerarea dispozițiilor exprese ale pct. 10.3 din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv OPANAF nr. 3741/2015, solicită organelor fiscale din cadrul A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F., să completeze dosarul cauzei, exprimându-și punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport de soluția organelor penale.

Prin adresa nr. .../23.05.2016 emisă de A.J.F.P. Hunedoara – A.I.F ca răspuns la adresa nr. .../28.04.2016 emisă de D.G.R.F.P. Timișoara, organele de inspecție fiscală arată că își mențin punctul de vedere cu privire la constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.07.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, referitor la SC X SRL.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în urma efectuării inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă, a înscris în jurnalele de cumpărări, ce au fost

preluate în deconturile de TVA și în declarația cod 394 aferentă sem. I anul 2010, achiziții de mărfuri (bunuri alimentare și produse de curățenie) de la diverse societăți din București, respectiv SC RU SRL, SC F SRL, SC CS SRL, SC ZE SRL, SC CS SRL, SC TR SRL, SC AR SRL, SC LL SRL, în condițiile în care niciuna din aceste societăți nu a declarat livrări către SC X SRL, iar obiectul de activitate al acestora nu îl reprezintă comerțul cu bunurile înscrise în facturi.

În Raportul de Inspectie Fiscală, s-au consemnat următoarele:

Toate facturile ce aveau înscris la furnizor societățile din București sunt facturi emise cu TVA ce a fost dedusă de SC X SRL, cheltuielile cu scaderea din gestiune a bunurilor fiind considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care:

- reprezentanta SC X SRL prin documentele și informațiile prezentate nu a făcut dovada că bunurile înscrise în facturi au fost efectiv achiziționate de la societățile înscrise ca furnizor pe facturi și că aceste societăți au emis efectiv facturile prezentate organelor de inspecție fiscală;

- reprezentanții SC CS SRL, SC TR SRL și SC D SRL afirmă că nu au derulat tranzacții cu SC X SRL;

- reprezentantul SC RU SRL afirmă că nu a emis niciodată facturi și nu a mai desfășurat activitate din anul 2008;

- reprezentantul SC F SRL afirmă că societatea a desfășurat exclusiv activitate de perfectionare activă;

- SC AR SRL și SC LL SRL erau declarate contribuabil inactiv, având anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA la data emiterii facturilor ce aveau înscris la furnizor aceste societăți iar SC MM SRL a fost înregistrată ca platitor de TVA după data emiterii facturilor ce au înscris la furnizor această societate.

Facturile ce au înscris la furnizor societăți din București au completate toate rubricile cu privire la "furnizor" dar nici prin informațiile furnizate de reprezentanții SC X SRL și nici prin informațiile furnizate de terți nu se poate proba realitatea tranzacțiilor, respectiv că societățile menționate pe facturi sunt efectiv furnizorii bunurilor înscrise în acestea și /sau emitenții facturilor .

Niciuna din societățile înscrise pe facturi ca furnizor nu are sediul social sau puncte de lucru declarate la locația de unde reprezentantul SC X SRL afirmă că a ridicat bunurile, nu recunoaște livrări către SC X SRL astfel de livrări nefiind declarate la organul fiscal competent, nu are în obiectul de activitate comerțul cu bunurile înscrise în aceste facturi iar o parte din datele de identificare ale societăților respective (adresa, capital social, banca, cont) nu corespund cu cele înscrise în facturile prezentate de reprezentanții SC X SRL organelor de inspecție fiscală.

Șoferii înscriși pe foile de parcurs ale mijloacelor de transport înscrise pe facturi sunt alte persoane decăt cele înscrise ca delegat pe facturi, nefiind prezentate ordinele de deplasare din datele de emiterie a facturilor nici pentru șoferi și nici pentru delegati.

De asemenea în perioada verificată SC X SRL a reflectat în evidența contabilă plăți în numerar către furnizorii din București mai sus menționați, dar cu documentele și informațiile prezentate organelor de inspecție fiscală nu a făcut dovada că aceste plăți au fost efectiv făcute către acestia.

Niciuna dintre societățile mai sus menționate nu a recunoscut livrările către SC X SRL acestea nefiind declarate la organul fiscal competent, nefiind recunoscute nici plățile, în timp ce SC CRISTY ANDICOM SRL a declarat achiziții de la acestea. Toate facturile, indiferent de societatea înscrisă la furnizor au același format, model și mod de completare și au o valoare de până la 5.000 lei fiecare.

S-a apreciat de către organele de inspecție fiscală ca nu au fost efectuate plăți către furnizorii mai sus menționați și că plățile respective au fost făcute în folosul unui participant la persoana juridică, fiind asimilate dividendelor.

În aceeași ordine de idei, organele de inspecție fiscală au reținut că în luna decembrie 2010, factura nr. .../28.12.2010 emisă de SC C SRL în valoare totală de ..., lei, din care TVA în valoare de ..., lei este înregistrată gresit de SC X SRL în evidența contabilă și în jurnalul de cumpărări, la valoarea de ... lei, din care TVA în valoare de ... lei, fiind astfel dedusă în plus TVA în sumă de ..., lei.

Totodată în perioada verificată 01.01.2010 - 31.12.2011 s-a reflectat în evidența contabilă consum de mărfuri (materiale de construcții - ciment, var, plăci RBI) pentru nevoi proprii constând, potrivit proceselor verbale prezentate de reprezentanții societății, în lucrări efectuate în regie proprie la imobilele proprietate a societății sau luate cu chirie.

Materialele de construcții mai sus menționate au fost scăzute din stocul de mărfuri în condițiile în care societatea nu a desfășurat în perioada verificată activitate de vânzare a materialelor de construcții. S-a prezentat de către reprezentanții societății o balanță analitică a mărfurilor la 31.05.2008, neîmpărțită pe magazine în care se regasesc în stoc mărfuri de aceasta natură, ulterior acestea fiind separate în contul 371.01" Mărfuri în depozit" .

În afara proceselor verbale în care se menționau doar cantitățile de materiale scăzute de la mărfuri pentru a fi utilizate pentru consum propriu în lucrări de betonare, zugrăvire, nu au fost prezentate alte documente (situații de lucrări) în care să fie prezentate în detaliu lucrările efectuate (suprafețele betonate, zugravite, etc) consumul din fiecare material pe unitatea de suprafață și pe total lucrare și din care să rezulte dacă consumul de materiale este în concordanță cu lucrarea efectuată.

Astfel, s-a apreciat de către organele de inspecție fiscală că prin documentele și informațiile prezentate nu s-a făcut dovada realității operațiunilor, documentele prezentate nu sunt suficiente pentru clarificarea situației iar informațiile furnizate sunt ambigue și contradictorii, iar materialele respective nu au fost utilizate pentru lucrările menționate de societate în procesele verbale prezentate și că s-a înregistrat în contabilitate consumul acestora doar cu scopul diminuării stocului de marfă, scaderea din gestiune a acestora fiind asimilată de organele de inspecție fiscală lipsei din gestiune, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire și cercetare penală conform celor descrise în prezenta.

Organele de urmărire și cercetare penală, respectiv Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, administrând mijloace de probă specifice, în condițiile legii, a emis Ordonanța de clasare din data de 26.10.2015 din dosar nr. .../P/2012 definitivă, conform documentelor existente la dosarul cauzei.

În considerarea dispozițiilor nr. 10.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011:

10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale, se constată că în Ordonanța de clasare din data de 26.10.2015 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. .../P/2012, s-a reținut faptul că în sarcina învinuitei Țircuș Viorica - Andorina nu se poate reține săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală prevăzută de art. 8 și art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005, pentru următoarele motive:

- suspecta Țircuș Viorica-Andorina, în dovedirea nevinovăției sale, a solicitat efectuarea de către organele de urmărire penală a unei expertize judiciar contabile și a unei expertize tehnice în construcții, solicitări pe care organul de urmărire penală le-a admis.

- din analiza raportului de expertiză judiciară contabilă, rezultă că SC CRISTY ANDY COM SRL a înregistrat în evidența contabilă a societății cele 207 facturi fiscale emise de cei zece agenți economici din București, care îndeplineau condițiile de formă și fond pentru a fi considerate documente justificative. Pentru fiecare dintre cele 207 facturi fiscale au fost întocmite note de intrare-recepție pe sortimente și produs de marfă, efectuându-se recepția mărfii cantitativ și calitativ, ceea ce demonstrează intrarea efectivă a mărfii în gestiune și justifică înregistrarea în evidențele financiar contabile. Cantitățile înscrise în documentele de livrare, coincid cu cele înscrise în notele de recepție, iar facturile fiscale au fost înscrise și în jurnalul de cumpărări din lunile corespunzătoare emiterii lor. Produsele au fost valorificate în cursul aceluiași an fiscal, prin înregistrarea veniturilor pe contul specific prin casele de marcat, pe coduri de produs pe bandă magnetică.

- SC X SRL, atât în cursul anului 2010 cât și în cursul anului 2011 a raportat realizare de profit ceea ce atestă că mărfurile achiziționate au fost comercializate și s-au obținut venituri superioare cheltuielilor efectuate pentru achiziționarea lor, calculându-se și achitându-se impozitul pe profit aferent.

- din expertiză tehnică în construcții rezultă că SC X SRL, a efectuat lucrări de reparații, recondiționări sau întreținere identificate fizic prin măsurători, constatări, fotografiere, etc., la următoarele proprietăți ale societății sau închiriate: sediul societății unde sunt amplasate birourile; magazinul alimentar "La Țîrcuș"; magazinul "Minimarket"; magazinul "Casei tale"; magazinul "Gospodina"; secția de ambalare a societății; depozitul nr. 2 și un spațiu comercial, toate situate în municipiul Brad și care justifică decontarea cheltuielilor cu materialele evidențiate în contabilitatea societății. Aceste clădiri în majoritatea lor erau degradate, necesitând ample intervenții pentru a le adapta specificului activității societății, recondiționări, igienizări, extinderi de spațiu, etc. S-a precizat că aceste lucrări nu sunt de mare complexitate sau cu risc deosebit, putând să fie executate de persoane fără calificare.

În urma celor constatate, Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara a dispus: scoaterea de sub urmărire penală a învinuitei Țîrcuș Viorica-Andorina pentru săvârșirea infracțiunii prevăzută de art. 8 și art. 9 alin. (1) lit. b) și c) din Legea nr. 241/2005 întrucât fapta nu există, astfel că acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare.

Împotriva Ordonanței de clasare din data de 26.10.2015 pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara în Dosarul nr. .../P/2012, a formulat plângere Statul Român prin A.N.A.F., reprezentat de D.G.R.F.P. Timișoara prin A.J.F.P. Hunedoara, iar prin Ordonanța nr. .../II/2/2015, Prim procurorul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara a dispus respingerea acestei plângeri.

Plângerea formulată de D.G.R.F.P. Timișoara - A.J.F.P. Hunedoara împotriva celor 2 ordonanțe a fost respinsă de Tribunalul Hunedoara prin Încheierea nr. 7/03.02.2016 pronunțată în dosarul nr. .../97/2015, prin urmare soluția de clasare a cauzei privind pe numita ..., este definitivă.

Pe cale de consecință, având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, respectiv soluția pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara, definitivă, urmare administrării mijloacelor de probă în etapa de urmărire penală efectuată în cauza privind pe suspecta Țîrcuș Viorica-Andorina, în conformitate cu dispozițiile pct. 10.4 din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire

penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, precum și a expertizelor efectuate în cauză, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”, rezultă că starea de fapt descrisă de organele de control în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere contestate, nu mai este corectă și completă, în condițiile în care prin soluția pronunțată de Parchetul de pe lângă Tribunalul Hunedoara s-a constatat că:

„ Întrucât în cauză nu există indicii temeinice care să conducă la concluzia că operațiunile comerciale evidenciate cu cei zece agenți economici din București și cele referitoare la materialele de construcții, sunt fictive, nu se poate reține că cheltuielile efectuate în acest scop sunt nedeductibile și asimilate dividendelor pentru care agentul economic ar datora impozitul specific.”

Astfel, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, pronunțându-se asupra bazei impozabile suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care starea de fapt constatată de organele de inspecție fiscale nu mai subsistă, conform celor arătate în cele ce preced, starea de fapt stabilită inițial de organele fiscale nefiind probată de constatările organelor de urmărire penală.

În drept, din punct de vedere fiscal, sunt aplicabile prevederile art. 146, alin. (1) lit a, lit. b, art.153, alin.(8) și art 155, alin. (5) lit c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

ART.146.

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; "

b) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă În conformitate cu prevederile art. 155;"

ART. 153

(8) "organele fiscale competente pot anula din oficiu înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, conform prezentului articol în cazul persoanelor impozabile care figurează în evidența specială și în lista contribuabililor inactivi ."

ART. 155.

(5)" Factura conține în mod obligatoriu următoarele informații:

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

De asemenea, potrivit prevederilor art. 21, alin. (4) lit. f) și r) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

" (4) Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile :

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate , care nu au la baza un document justificativ , potrivit legii , prin care sa faca dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz potrivit normelor

r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală;".

Totodată, prevederile art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, arată:

"(12) Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiaș regim ca veniturile din dividende:

.....

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acesteia".

În cauza dedusă judecării se are în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept, așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza C-80/11 și C-142/11 din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

„45. În aceste împrejurări, beneficiul dreptului de deducere nu poate fi refuzat unei persoane impozabile decât în temeiul jurisprudenței care rezultă de la punctele 56-61 din Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, potrivit căreia trebuie să se stabilească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă, căreia i-au fost furnizate bunurile sau serviciile care îi servesc de bază pentru a justifica dreptul de deducere, stia sau ar fi trebuit să stie că această operațiune era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau de un alt operator în amonte.

46. Astfel, o persoană impozabilă care stia sau ar fi trebuit să stie că, prin achiziția sa, participa la o operațiune implicată într-o fraudă privind TVA-ul trebuie, în scopul Directivei 2006/112, să fie considerată ca participând la această fraudă, independent de aspectul dacă obține sau nu obține un avantaj din revânzarea bunurilor sau din utilizarea serviciilor în cadrul operațiunilor taxate efectuate de aceasta în aval (a se vedea Hotărârea Kittel și Recolta Recycling, citată anterior, punctul 56).

47. În schimb, nu este compatibil cu regimul dreptului de deducere prevăzut de directiva menționată, astfel cum este amintit la punctele 37-40 din prezenta hotărâre, să se sancționeze, prin refuzarea acestui drept, o persoană impozabilă care nu stia și nu ar fi putut să stie că operațiunea în cauză era implicată într-o fraudă săvârșită de furnizor sau că o altă operațiune care face parte din lanțul de livrare, anterioară sau posterioară celei realizate de persoana impozabilă menționată, era afectată de fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 52 și 55, și Kittel și Recolta Recycling, punctele 45, 46 și 60).

(...)

50. Având în vedere considerațiile care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate în cauza C-142/11 că articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1 și articolul 226 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă stia sau ar fi trebuit să stie că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.”.

În consecință, având în vedere prevederile art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“ Prin decizie se poate desființa total sau partial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”, se va desființa Decizia de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.07.2012, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță, cele precizate în prezenta decizie.

La reanalizarea stării de fapt fiscale, organele de inspecție fiscală vor stabili dacă documentele justificative, evidențele - financiar contabile și fiscale care constituie mijloace de probă sunt relevante pentru stabilirea obligațiilor fiscale, dacă cheltuielile au fost efectuate de petentă în scopul realizării de venituri impozabile și dacă petenta îndeplinește toate condițiile de fond și de

formă pentru nasterea și exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal; potrivit unei jurisprudențe constante, dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite anterior de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii (a se vedea printre altele Hotărârea din 25 octombrie 2001, Comisia/Italia, C-78/00, Rec., p. I-8195, punctul 28, Hotărârea din 10 iulie 2008, Sosnowska, C-25/07, Rep., p. I-5129, punctul 14, și Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, nepublicată încă în Repertoriu, punctul 42).

Referitor la majorările de întârziere și penalitățile de întârziere în sumă totală de ... lei aferente impozitului pe profit, 80.730 lei aferente taxei pe valoarea adăugată și ... aferente impozitului pe dividende, stabilite suplimentar, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitele stabilite suplimentar în sarcina petentei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD .../18.07.2012 a fost desființată, și pentru majorările de întârziere, respectiv penalități de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principale*, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD .../18.07.2012 va fi desființată.

Având în vedere cele mai sus prezentate, urmează a se dispune desființarea Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală ... lei.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. .../ se:

D E C I D E :

1. Desființarea Deciziei de impunere nr. F-HD .../18.07.2012 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. F-HD .../18.07.2012, și vizează sumă totală de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe profit – ... lei;
- Majorari de intarziere impozit pe profit – ... lei;
- Penalitati de intarziere impozit pe profit – ... lei;
- TVA – ... lei;
- Majorari intarziere TVA – ... lei;
- Penalitati intarziere TVA – ... lei;
- Impozit dividende persoane fizice – ... lei;
- Majorari intarziere impozit dividende – ... lei;
- Penalitati intarziere impozit dividende – ... lei.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL;
- A.J.F.P. Hunedoara cu aplicarea prevederilor
pct.7.6. din O.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale, la Tribunalul Hunedoara sau Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...