

## DECIZIA nr. 51 din 16.09.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală - Direcția Generală a Finanțelor Publice .., prin adresa nr. înregistrată la D.G.F.P.Tulcea sub nr. asupra contestației formulată de S.C. X S.R.L., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr., cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe profit (...lei), majorări de întârziere aferente impozitului pe profit (... lei), TVA (... lei) și majorări de întârziere aferente TVA (... lei).

După cum specifică organul de control în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației: *“contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G. nr.92/2003, republicată, în sensul că data comunicării actului administrativ fiscal este 18.10.2010, fiind înregistrat la R, în calitate de administrator judiciar al SC X SRL Tulcea sub nr.5205/18.10.2010, iar data transmiterii contestației către D.G.F.P. ... este 18.11.2010, respectiv după un număr de 30 zile de la data comunicării actului administrativ fiscal.”*

Conform adresei nr. emisă de I.P.J.... - *Serviciul de Investigarea Fraudelor*, *“În perioada 2007-2010, SC A SRL a câștigat mai multe licitații privind execuția de lucrări de construcții pentru Primăria orașului M(...) Pentru a obține venituri neimpozitate, numitul M I, administrator al SC A SRL achiziționează materiale de construcții provenite din înșelăciuni, fără documente legale, la jumătate din prețul de achiziție, pe care le înregistrează pe firma fiului său SC T SRL sau a soției sale SC M SRL cu facturi false în care apar ca furnizori firme tip fantomă, după care mărfurile sunt facturate pe SC A SRL .*

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr., organul de soluționare competent a solicitat contestatoarei, precizarea sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite și taxe, în conformitate cu pct.2.1 din OPANAF nr.519/2005, însă până la data soluționării contestației, petenta nu a răspuns solicitărilor D.G.F.P. Tulcea, motiv pentru care contestația va fi considerată ca fiind formulată împotriva întregului act administrativ, respectiv suma totală de lei - potrivit instrucțiunilor pentru aplicarea art.206 din Codul de procedură fiscală, privind *Forma și conținutul contestației*, respectiv pct.2.1 din Ordinul Președintelui ANAF nr.2137/2011.

Contestația este semnată și confirmată cu ștampila administratorului judiciar al S.C.X S.R.L.-R Tulcea - conform prevederilor art.206 din O.G.92/2003R, la dosarul cauzei fiind atașată Încheierea Tribunalului Tulcea nr. prin care este desemnat în calitate de administrator judiciar R Tulcea, care va exercita atribuțiile prevăzute de art.20 din Legea nr.85/2006 și pe cele care îi vor fi stabilite de judecătorul sindical, precum și orice alte atribuții care îi revin.

I. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de petentă și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscale din cadrul D.G.F.P...- Activitatea de Inspecție Fiscală, aveau competență să efectueze inspecția fiscală și să emită decizie de**

**impunere nr. , după data comunicării contribuabilului a deciziei de înregistrare a noului sediu social.**

**În fapt, în contestație contribuabilul invocă “Lipsa competenței de administrare a Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului ... față de comerciantul S.C. X S.R.L. și implicit, lipsa competenței D.G.F.P. ... - Activitatea de inspecție fiscală de a finaliza inspecția fiscală începută la data de față de S.C. X S.R.L. și de a emite decizia de impunere nr..” :**

- petenta arată că, la data de ...2010 (prin rezoluția nr..2010) s-a admis cererea pentru modificarea domiciliului său fiscal, astfel încât începând cu data de ...2010 (prin decizia nr..2010) i-a fost admisă cererea în sensul că: noul sediu social și domiciliul fiscal au fost înregistrate la adresa din mun.Tulcea, schimbarea denumirii societății din *S.C. A S.R.L.* în *S.C. X S.R.L.* precum și scoaterea din registrul contribuabililor de la vechiul organ fiscal - începând cu această dată;

- petenta invocă în acest sens, art.10 și 12 din OMFP 419/08.06.2007 conform cărora de la data comunicării contribuabilului a deciziei de înregistrare a noului sediu social (..2010), competența pentru administrarea comerciantului revine organului fiscal de la noul sediu social și domiciliu fiscal.

În conformitate cu prevederile art.70, alin.(2) din Codul de procedură fiscală și ale pct.9.1 din Ordinul Președintelui ANAF nr.519/2005, prin adresa nr.519/12.01.2011 DGFP Tulcea a solicitat ANAF - Direcției Generale de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor, decizia de impunere nr. . Asupra speței s-a pronunțat Direcția Generală Juridică prin adresa nr..2011, care consideră că după data ..2010 - data comunicării către contribuabil a Deciziei de înregistrare a noului sediu social și domiciliu fiscal, AIF ... nu mai avea competență să efectueze inspecția fiscală și să emită deciziile de impunere pe numele S.C. X S.R.L, respectiv, Decizia de impunere nr., **în condițiile în care la data emiterii deciziei de impunere societatea își schimbase domiciliul fiscal.**

În conformitate cu prevederile art.70, alin.(2) din Codul de procedură fiscală prin adresa nr..2011 DGFP Tulcea a solicitat președintelui ANAF informații privind soluția ce poate fi dată în speță având în vedere prevederile legale incidente în cauză și faptul că petenta se află în procedură avansată de insolvență. În răspunsul dat de ANAF - Direcția Juridică, prin adresa nr..2011, se menționează că Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul direcției mai poate efectua o altă inspecție fiscală, chiar dacă în speță sunt incidente prevederile art.36 din Legea nr.85/2006, potrivit căreia: “ *De la data deschiderii procedurii se suspendă de drept toate acțiunile judiciare, extrajudiciare sau măsurile de executare silită pentru realizarea creanțelor asupra debitorului sau bunurilor sale.*” De asemenea, se arată că prin adresa nr...2011 ANAF - Direcția Generală de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor, a comunicat următorul punct de vedere: “...în conformitate cu prevederile art.37 alin.(1) din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în cazul în care există un conflict de competență între două organe fiscale, *organul fiscal care s-a investit primul* sau care s-a declarat ultimul incompetent *va continua procedura în derulare.* ”; întrucât AIF Prahova s-a investit primul, era competent să finalizeze inspecția fiscală.

Cu privire la adresa Direcției Generale Juridice nr..2011 menționată mai sus și la invocarea de către petentă a art.10 și 12 din OMEF nr.419/08.06.2007 conform cărora de la data comunicării contribuabilului a deciziei de înregistrare a noului sediu social (..2010), competența pentru administrarea comerciantului revine organului fiscal de la

noul sediu social și domiciliu fiscal, **se reține** că, așa cum vom arăta în cele ce urmează, petenta nu și-a modificat în fapt domiciliul fiscal, precum și faptul că, un ordin al ministrului economiei și finanțelor *nu* poate modifica o Ordonanță de guvern (92/2003) și potrivit **art.63** din *Legea nr.24/2000, republicată privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative*: <<Pentru instituirea unei norme derogatorii se va folosi formula “prin derogare la ...” urmată de menționarea reglementării de la care se derogă. Derogarea se poate face numai printr-un act normativ de nivel cel puțin egal cu cel al reglementării de bază.>>

Ori, **în drept, art.33 din Codul de procedură fiscală** prevede:

**“Competența teritorială**

(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, **în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului** sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă în condițiile legii.” iar,

**art.31 din Codul de procedură fiscală:**

**“Domiciliul fiscal**

(1) În cazul creanțelor fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin domiciliu fiscal se înțelege:...

c) pentru persoanele juridice, sediul social sau locul unde se exercită gestiunea administrativă și conducerea efectivă a afacerilor, în cazul în care acestea nu se realizează la sediul social declarat...

(3) În situația în care domiciliul fiscal nu se poate stabili potrivit alin. (1) lit. c) și d), *domiciliul fiscal este locul în care se află majoritatea activelor...*”, ori, așa cum este înscris în RIF parțială nr. **“inspecția fiscală s-a desfășurat** în data de ..2010, în perioada - 2010 și în zilele de..și..2010 **la fostul sediu al societății situat în orașul ... județul Prahova**, cât și la sediul DGFP....- Activitatea de Inspecție Fiscală...”, iar conform Referatului cu propuneri de soluționare a contestației **activele societății petente se aflau în totalitate în orașul.., jud. ...și S.C. X S.R.L. nu a desfășurat activitate la noul sediu din mun. Tulcea**, ca dovadă stând confirmarea de primire transmisă prin poștă de AIF ... pentru discuția finală, la adresa din Tulcea, care a fost returnată de CN Poșta Română cu mențiunile “expirat termen de păstrare” și “se aprobă înapoierea”.

Astfel, în opinia organului de soluționare a contestației trebuie avută în vedere *mutarea efectivă a societății petente* (a activelor și a conducerii afacerii) și nu doar cea scriptică (în speță decizia nr..2010), chiar dacă se au în vedere art.10 și12 din OMEF 419/2007 .

Potrivit **art. 36 Cod de procedură fiscală:**

**“Competența specială**

(1) În situația în care contribuabilul nu are domiciliu fiscal, **competența teritorială revine organului fiscal în raza căruia se face constatarea actului sau faptului supus dispozițiilor legale fiscale.**

(2) **Dispozițiile alin. (1) se aplică și pentru luarea de urgență a măsurilor legale ce se impun în cazurile de dispariție a elementelor de identificare a bazei de impunere reale**, precum și în caz de executare silită...”

Conform Raportului de inspecție fiscală parțială nr. și Referatului cu propuneri de soluționare a contestației, **întrucât au existat suspiciuni cu privire la realitatea tranzacțiilor derulate de către S.C. X S.R.L. în calitate de beneficiar, inspecția fiscală a dispus - urmare emiterii Deciziei de reverificare nr..2010 întocmită de către A.I.F. - D.G.F.P. ..., din care rezultă faptul că “de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare” - reverificarea obligațiilor fiscale.**

Astfel, organele de control din cadrul A.I.F. - D.G.F.P..., au identificat documente fiscale cu valori mari anulate având ca beneficiar SC A (actuală S.C.X S.R.L.), achiziții de materiale de construcție de la societăți radiate sau neînregistrate la Registrul Comerțului; deasemenea, organele de control menționează că în timpul controlului au solicitat punerea la dispoziție a fișelor de furnizori, fișelor de magazie pentru materiale, etc., dar reprezentantul societății precum și al firmei care ținea contabilitatea petentei, **nu au fost în măsură să prezinte actele și documentele solicitate , motivând că nu le dețin.**

Mai mult, organele de control mai arată că, în timpul controlului au fost *solicitate explicații cu privire la proveniența și natura bunurilor și serviciilor înscrise în documentele ce au făcut obiectul reverificării*, reprezentantul societății petente declarând verbal că *nu* are cunoștință de acestea și *nu* poate furniza informațiile solicitate de organele de inspecție fiscală .

**Organele de control menționează de asemenea că S.C. X S.R.L a înregistrat achiziții de bunuri pe bază de înregistrări care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, iar aceste documente au fost emise de societăți radiate sau neînregistrate la O.R.C.;** astfel, în Raportul de inspecție fiscală parțială nr...2010, se consemnează faptul că:

- în evidența contabilă a SC A SRL, actuală S.C. X S.R.L., aferent lunii septembrie 2007, petenta a înregistrat un număr de 10 facturi emise de către SC T SRL - **societate radiată** - pentru care au fost întocmite note de intrare și bonuri de consum, fără însă a specifica cantitățile și sortimentele achiziționate, data; mai mult, furnizorul acestor materiale SC C SRL, era **radiată** din .. 2005;

- se consemnează deasemenea, înregistrarea în evidența contabilă a petentei a unei facturi emise de SC D SRL care la data emiterii facturii(..2006), către SC A SRL (S.C. X S.R.L.), **nu era înregistrată la Registrul Comerțului**, nefiind plătitoare de TVA, dar înregistrându-se ulterior în scopul taxării operațiunilor, începând cu .2006; mai mult decât atât, se mai precizează că, documentul emis de SC D SRL - identificat în evidența contabilă a petentei - nu este formular cu regim special potrivit normelor legale în vigoare la data emiterii acestuia .

**În aceleași acte emise de A.I.F. - D.G.F.P., se arată că reprezentanții societății au amânat în repetate rânduri și prin diferite mijloace efectuarea inspecției fiscale, aspect ce a culminat cu faptul că petenta a solicitat schimbarea domiciliului fiscal exact în perioada în care inspecția fiscală era suspendată. Mai mult, în data de ..2010, prin cererea nr...2010 adresată Tribunalului Tulcea, societatea a solicitat deschiderea procedurii insolvenței prevăzută de Legea nr.85/2006, motivând înregistrarea unor datorii neachitate, precum și dificultăți întâmpinate în realizarea obiectului de activitate.**

**Având în vedere comportamentul fiscal inadecvat al societății, precum și prejudiciul estimat, organele de soluționare a contestației constată că organele de inspecție fiscală au apreciat corect existența pericolului de sustragere de la control a S.C. X S.R.L., respectiv de dispariție a elementelor de identificare a bazei de impunere reale .**

*Față de cele menționate mai sus rezultă că AIF... avea competență să efectueze inspecția fiscală și să emită Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...2010.*

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art.206, 207 și 209 din O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

**II.** Petenta, **SC X S.R.L.**, cu sediul în mun. Tulcea, str... , înregistrată la O.R.C. Tulcea sub nr., având C.I.F... , contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...2010 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr..., cu privire la suma totală de **lei** (. lei TVA și majorări de întârziere aferente TVA, ..lei impozit pe profit și majorările de întârziere aferente impozitului pe profit).

Prin contestația formulată, petenta prezintă următoarele “  **motive de nelegalitate** ale deciziei de impunere nr... și ale raportului de inspecție fiscală parțială nr... ” :

**1. “Lipsa competenței de administrare a Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului...față de comerciantul S.C. X S.R.L. și implicit, lipsa competenței D.G.F.P.... - Activitatea de inspecție fiscală de a finaliza inspecția fiscală începută la data de.. față de S.C. X S.R.L. și de a emite decizia de impunere nr...”**

**2. “Organul fiscal este decăzut din dreptul de a efectua inspecția fiscală cu privire la operațiunile efectuate de către S.C.X S.R.L. anterior datei de ..2007” - apreciază petenta, motivând astfel:**

*Față de situația prezentată la motivele 1 și 2 din contestație, expusă pe larg în fapt, la pct.I din prezenta decizie, petenta subliniază faptul că “decizia de impunere contestată este lovită de nulitate întrucât...în urma unei inspecții fiscale efectuate pentru o perioadă de timp pentru care organul de control nu mai avea cum să o verifice, dreptul de a efectua inspecția fiscală fiind prescris în baza art.98, alin.(3) din Codul de procedură fiscală.”;*

**3. “ Mențiuni referitoare la fondul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.”**

Petenta menționează că, motivele pentru care au fost stabilite sumele suplimentare de plată în sarcina sa, sunt următoarele:

**a) cu privire la relațiile dintre SC X SRL și SC T SRL - a cărei furnizor SC C SRL era radiat din data de ..2005 - fapt pentru care organele fiscale de control nu au recunoscut realitatea operațiunilor de achiziție efectuate de către petentă, aceasta arată că:**

- “ pentru realizarea lucrărilor solicitate de către beneficiari ... subscria a folosit materiale de construcții achiziționate de la SC T SRL prin cele 10 documente de achiziție care au fost menționate de organul fiscal în Raportul de inspecție fiscală contestat” și “câtă vreme aceste materiale au fost folosite pentru edificarea construcțiilor ce au fost recepționate de către beneficiarii lor”, aceste achiziții de materiale sunt reale și aferente

obiectului principal de activitate al societății, respectiv “Construcții de clădiri și lucrări de geniu” - CAEN 4521;

- mai mult de atât, “în situația în care organul de inspecție fiscală ar fi constatat că cele 10 facturi sunt nereale, acesta ar fi trebuit să stabilească obligațiile fiscale suplimentare prin utilizarea metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor, astfel după cum prevede art.97, alin(4) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală”;

**b) cu privire la relațiile dintre SCX SRL și SC D SRL** - care la data derulării relațiilor comerciale cu societatea petentă nu era înregistrată la Registrul Comerțului privind activitățile comerciale, nefiind plătitoare de TVA, petenta arată că:

- conform RIF parțială nr..., fila 5, paragraful II, se specifică: “urmare verificării efectuate la S.C. T SRL, organele din cadrul DGFP...- Activitatea de inspecție fiscală, au identificat documente fiscale cu valori mari anulate ce au ca beneficiar SC A SRL (actuală SC X SRL)”, astfel că reverificarea evidenței subscrisei se va face doar sub aspectul realității și legalității operațiunilor derulate între aceasta și SC T SRL; ori, după cum reiese din raport,

- “ în situația în care organul fiscal *nu recunoaște cheltuielile* cu achiziționarea materialelor de construcții înregistrate de către SC X SRL Tulcea în vederea realizării lucrărilor pe care aceasta le-a prestat în intervalul de timp supus inspecției fiscale... *este inadmisibil* ca organul fiscal să *recunoască veniturile* rezultate din executarea acestor lucrări și, mai mult decât atât, să stabilească obligații suplimentare de plată calculate în funcție de valoarea acestor venituri.”

Față de motivațiile prezentate mai sus, petenta solicită în finalul contestației, “**să constatați că decizia de impunere nr. și Raportul de inspecție fiscală nr. sunt nelegale și netemeinice, și în consecință, vă solicităm să dispuneți anularea acestora.**” - *deși*, în prezenta contestație actele fiscale *atacate sunt Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.., precum și Raportul de inspecție fiscală parțială nr...*

**III.** Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la S.C. A S.R.L., actuală SC X SRL, organele fiscale de control din cadrul DGFP - Activitatea de inspecție fiscală, au efectuat o *reverificare* în data de ..2010, în perioada..2010 și în zilele de..2010, privind modul de calcul, evidență, virare și declarare a TVA și a impozitului pe profit, către bugetul general consolidat al statului.

*Reverificarea* s-a efectuat conform Deciziei de reverificare nr., în baza avizului de inspecție fiscală înregistrat la DGFP...- Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr., comunicat petentei la și a adresei nr. a I.P.J...- Serviciul de Investigare a Fraudelor.

**Organele de control din cadrul D.G.F.P., subliniază faptul că, reprezentanții societății au amânat în repetate rânduri și prin diferite mijloace efectuarea inspecției fiscale**, astfel:

- prin adresa nr..2010 înregistrată la AIF-DGFP sub nr..2010, petenta solicită amânarea controlului până la..2010, întrucât “administratorul societății urmează un tratament.. necesitând internarea...”, solicitare neaprobată;

- la data de ..2010 petenta solicită din nou amânarea controlului cu încă două luni, întrucât “administratorul firmei suferă de grave probleme medicale, solicitare neaprobată, comunicându-se totodată faptul că “în relațiile cu organul fiscal puteți desemna un împuternicit, în condițiile legii”;

- ulterior, Administratorul S.C. A S.R.L.(actuala SC X SRL), a *împuternicit* pe avocat M *“să reprezinte societatea în relațiile cu autoritățile”*, inspecția fiscală fiind inițiată în data de ...2010;

- întrucât în momentul deplasării organelor de inspecție fiscală la adresa societății din.., în vederea începerii inspecției fiscale, nu a fost identificat nici un reprezentant al societății, au fost transmise prin poștă (cu confirmare de primire) invitațiile nr..2010 și nr..2010.

Prin adresa nr..2010 a fost comunicat societății faptul că *“începând cu data de ..2010 a fost aprobată suspendarea inspecției fiscale, aflate în derulare”* - timp în care **petenta a solicitat schimbarea denumirii din S.C. A S.R.L. în actuala SC X SRL, cât și a domiciliului fiscal din loc.. , jud.., în mun.Tulcea, jud. Tulcea - exact în perioada în care inspecția fiscală era suspendată.**

Mai mult, **în data de ..2010**, prin cererea nr..2010 adresată Tribunalului Tulcea, **societatea a solicitat deschiderea procedurii insolvenței** prevăzută de Legea nr.85/2006, motivând înregistrarea unor datorii neachitate, precum și dificultăți întâmpinate în realizarea obiectului de activitate.

Urmare a primirii adresei nr..2010emisă de I.J.P...- Serviciul de Investigare a Fraudelor, a fost transmisă administratorului societății cât și avocatului *împuternicit*, adresa nr..2010 privind comunicarea *reluării inspecției fiscale* începând cu data de..2010, *“atât la sediul social declarat, cât și la domiciliul administratorului”*. Totodată, comunicarea reluării inspecției fiscale a fost transmisă și către R Tulcea, administrator judiciar al S.C. A S.R.L. (actuala SC X SRL), având în vedere faptul că Tribunalul Tulcea - Secția Contencios Administrativ în dosarul nr. a deschis procedura generală a insolvenței începând cu data de..2010. Prin Încheierea nr...a fost ridicat în totalitate dreptul de administrare al debitoarei, conducerea fiind exercitată de către administratorul judiciar.

*Reverificarea societății a avut următoarele obiective:*

- impozitul pe profit, pentru perioada trim.II - trim.IV 2006;
- taxa pe valoarea adăugată, pentru iunie 2006 - septembrie 2007.

Atât obligațiile fiscale cât și perioadele supuse reverificării au fost stabilite în baza Referatului pentru solicitarea reverificării din..2010 și a *Deciziei de reverificare nr..2010* întocmite de organele din cadrul AIF-DGFP Prahova - conform excepțiilor prevăzute de alin.(3), art.105, din O.G.92/2003 R, din care rezultă faptul că *“de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare”* - motiv pentru care a fost dispusă reverificarea obligațiilor fiscale.

În timpul reverificării, **organele de control constată faptul că S.C. X S.R.L a înregistrat achiziții de bunuri pe bază de înscrisuri care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, iar aceste documente au fost emise de societăți radiate sau neînregistrate la O.R.C.; astfel, se consemnează faptul că:**

- urmare verificării efectuată la S.C. T S.R.L., (societate administrată de ...- fiul lui.., administrator SC A SRL), organele de control au identificat documente fiscale cu valori mari anulate având ca beneficiar SC A SRL (actuală S.C. X S.R.L.), respectiv

achiziții de materiale de construcții de la o societate radiată ce au fost *refacturate* către SC A SRL;

- astfel, în evidența contabilă a SC A SRL (actuală S.C. X S.R.L.), aferentă lunii septembrie 2007, petenta a înregistrat un număr de 10 facturi (în valoare totală de ..lei, din care tva în sumă de ..lei) emise de către **SC T SRL - societate radiată**, pentru care au fost întocmite note de intrare și bonuri de consum, fără însă a fi specificate cantitățile și sortimentele achiziționate, data;

- deasemenea, urmare a controlului efectuat la S.C. T S.R.L., organele de control au indoilei privind realitatea și legalitatea operațiunilor reprezentând achizițiile în baza documentelor emise de către S.C.T S.R.L., puse la dispoziția organelor de control aferente aceleiași perioade, întrucât o parte din bunurile înscrise în documentele de achiziție emise către SC A SRL (actuală S.C. X S.R.L.), au fost achiziționate în luna septembrie 2007 de la SC C SRL, respectiv un număr de 7 facturi (în valoare totală de lei din care tva.. lei) reprezentând c/val “materiale de construcție conform anexe”, pentru care au fost întocmite note de intrare recepție și bonuri de consum, fără însă a se specifica cantitățile și sortimentele achiziționate; mai mult, furnizorul acestor materiale **SC C SRL, era radiată din 2005** (potrivit informațiilor obținute din consultarea bazei de date a M.F.P, societatea a fost înregistrată la O.R.C. Ialomița sub nr. și a avut CUI );

- se consemnează deasemenea, înregistrarea eronată în evidența contabilă a petentei a unei facturi emise de **SC D SRL**, reprezentând c/val “modernizare fabrica de oțet”(în valoare totală de..lei din care tva ...lei)care, **la data emiterii facturii** (.. 2006) către SC A SRL (S.C. X S.R.L.), **nu era înregistrată la Registrul Comertului**, nefiind plătitoare de TVA, dar **înregistrându-se ulterior** în scopul taxării operațiunilor, **începând cu..2006** la O.R..C...sub nr.- potrivit bazei de date a MFP; organele de control arată că, mai mult decât atât, documentul emis de SC D SRL - identificat în evidența contabilă a petentei - nu este formular cu regim special potrivit normelor legale în vigoare la data emiterii acestuia.

Având în vedere cele constatate, organele fiscale din cadrul A.I.F. - D.G.F.P..., au solicitat în timpul controlului punerea la dispoziție a fișelor de furnizori, fișelor de magazie pentru materiale, etc., dar reprezentantul societății și al firmei ce asigura conducerea evidenței contabile *nu au prezentat actele și documentele solicitate* - motivând că *nu le dețin*; mai mult, au fost solicitate informații referitoare la proveniența bunurilor și serviciilor înscrise în documentele ce au făcut obiectul reverificării, iar reprezentantul societății *nu* a putut deasemenea furniza informațiile solicitate de echipa de control fiscal.

Întrucât *documentele* în baza cărora au fost înregistrate achizițiile de bunuri *nu îndeplinesc condițiile de document justificativ* în sensul prevederilor **art.6**, alin.(1) și(2) din **Legea contabilității nr.82/1991**, republicată, organele de control au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de..lei conform prevederilor **art.21**, alin.(4) lit.f) **din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu **art.120**, alin.(1), din **O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și deasemenea nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de.. lei, potrivit **art.145** alin.(3) lit.a) și alin.(8) lit.a), **art.155**, alin.(1) din Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus referitoare la constatările aferente tranzacțiilor petentei derulate cu S.C. T S.R.L.și SC D SRL, organele de inspecție fiscală



nu au putut stabili realitatea bunurilor/serviciilor consemnate în documentele emise de către societățile menționate mai sus, *existând astfel suspiciunea că acestea nu sunt reale.*

În concluzie, urmare a verificării modului de calcul, declarare și virare a impozitului pe profit și a taxei pe valoarea adăugată, aferent perioadei supuse *reverificării* efectuate, având în vedere constatările prezentate mai sus și documentele justificative care au stat la baza evidențierii acestora, organele de control fiscal au stabilit următoarele obligații fiscale suplimentare:

#### **Taxa pe valoarea adăugată**

În perioada reverificată supusă controlului, respectiv iunie 2006 - sept. 2007, față de ***TVA deductibilă*** stabilită conform actelor de control încheiate anterior în sumă totală de...lei, prin *reverificare* a fost stabilit dreptul societății la o TVA deductibilă în cuantum de...lei (cf. anexei 1), cu o diferență în minus de...lei, întrucât societatea și-a exercitat dreptul de deducere fără respectarea prevederilor *art.145* alin.(3) lit. a) alin.(8), lit.(a) și *art.155* alin.(1) alin.(2) din Codul fiscal, și *art.6* alin. (1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată.

- Diferența stabilită suplimentar de către organele de inspecție reprezintă TVA aferentă “prestărilor servicii facturate de subcontractori ai lucrărilor de construcții înregistrate pe bază de contracte, achiziții de mărfuri și materiale de construcții, achiziții de mijloace fixe și obiecte de inventar, precum și investiții la sediul social” achiziționate de la societățile comerciale S.C. T S.R.L., SC D, SC C SRL - *societăți radiate sau neînregistrate* la O.R.C. pentru care organele de control nu dau drept de deducere pentru suma totală de ...lei, diferențe stabilite astfel:

- ... lei, reprezentând TVA aferentă facturilor fiscale emise de S.C. T S.R.L. (*societate radiată*) în valoare totală de...lei tva înregistrat în jurnalul de cumpărături, jurnalul notelor contabile și în rulajul lunar al contului contabil 4426 “TVA deductibil” din bilanța de verificare aferentă lunii septembrie 2007;

- ..lei, reprezentând TVA dedusă de societate din factura seria..., nr...2006, emisă de SC D *furnizor neînregistrat fiscal* la data emiterii facturii.

Totodată, societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă a lunii *iulie* 2007, factura fiscală nr. */fără dată*, (factură emisă de SC T S.R.L în valoare totală de lei, din care TVA ..lei) reprezentând “materiale construcții”, *fără* a specifica cantitățile și sortimentele achiziționate - în condițiile în care în contabilitatea SC T S.R.L această factură a fost identificată în evidența contabilă a lunii *septembrie* 2007, după cum precizează organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală parțială - fapt pentru care, la control, au diminuat TVA deductibilă înregistrată de petentă în iulie 2007 cu suma de ...lei, pentru care au acordat drept de deducere începând cu luna septembrie 2007.

Față de TVA de plată în sumă totală de... lei, cumulat stabilită de controalele anterioare cf. actelor de control încheiate de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP pentru perioada iunie 2006 - sept. 2007, prin prezenta *reverificare*, organele de inspecție fiscală au stabilit o ***TVA de plată*** în cuantum de ..lei vizând perioada respectivă - cu o diferență suplimentară de plată în sumă de ... lei.

Pentru TVA de plată stabilită suplimentar aferent perioadei *reverificate*, în cuantum de.. lei, potrivit prevederilor legale menționate mai sus, respectiv art.120, alin.1 Cod procedură fiscală, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de .. lei, conform anexei nr.1 la raportul de inspecție fiscală parțială.

### **Impozitul pe profit**

*Reverificarea* s-a efectuat în conformitate cu prevederile Codului fiscal, potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal și a cuprins trim.II- IV 2006.

Pentru anul 2006, prin prezenta *reverificare* organele de control au stabilit un profit impozabil în sumă de ..lei și un impozit pe profit aferent de ..lei, întrucât au fost respinse de la deducere cheltuielile în sumă de ..lei, astfel:

- în luna iunie 2006, petenta (fostă SC A SRL) a înregistrat în mod eronat în evidența contabilă factura seria nr..., emisă de SC D SRL - *furnizor neînregistrat fiscal la data emiterii facturii*, reprezentând c/val. "modernizare fabrica de oțet" în valoare totală de ..lei din care ..lei TVA, efectuând următoarele înregistrări contabile:

212 = 401 cu suma de ... lei;

4426 = 401 cu suma de ... lei, suma de lei(..lei tva înscrisă în factură - ..lei tva dedusă efectiv), fiind înregistrată în mod eronat 302=401, ulterior fiind efectuată înregistrarea 602=302, astfel încât, diferența în sumă de.. lei au fost considerată cheltuială nedeductibilă fiscal, rezultând implicit și un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ..lei (...lei x 16%).

Față de cele prezentate, organele de control invocă în drept prevederile **art.6**, alin.(1) și (2) din **Legea contabilității nr.82/1991**, republicată, **art.21**, alin.(4) lit.f) din **Legea nr.571/2003** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **art.120**, alin.(1), din **O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza cărora, calculează majorări de întârziere în sumă de ..lei, cfm. anexei 2 la RIF, aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar (.. lei) pentru perioada *reverificată*.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr., emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr., Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a stabilit în sarcina S.C. A S.R.L.- actuală S.C. X S.R.L., suma totală de ..lei reprezentând: impozit pe profit (..lei), accesorii aferente impozitului pe profit (...lei), taxă pe valoarea adăugată (..lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (...lei).

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscale din cadrul D.G.F.P... - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina S.C. X SRL...obligații fiscale suplimentare de plată în valoare totală de ... lei, reprezentând diferențe la impozit pe profit, TVA și majorări de întârziere aferente.**

**În fapt**, organele fiscale din cadrul DGFP Prahova - Activitatea de inspecție fiscală au efectuat o *reverificare* privind modul de calcul, evidență, virare și declarare a TVA și a impozitului pe profit, către bugetul general consolidat al statului, la SC X SRL.

*Reverificarea* s-a efectuat pentru perioada ...2006 - ...2006 la impozitul pe profit și ...2006 - ...2007 privind TVA.

*Din verificarea actelor și documentelor de evidență financiar-contabilă aferente perioadei supuse reverificării, s-a constatat că S.C.X S.R.L a înregistrat achiziții de bunuri pe bază de înscrisuri care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, iar aceste documente au fost emise de societăți radiate sau neînregistrate la O.R.C.; deasemenea, urmare verificărilor efectuate la SC T SRL au fost identificate documente fiscale cu valori mari anulate având ca beneficiar SC A SRL, respectiv achiziții de materiale de construcție de la societăți radiate refacturate către SC A SRL (actuală S.C. X S.R.L...) - așa după cum au fost prezentate la pct.II din contestație, privind constatările organelor de control fiscal - fapt pentru care se pune la îndoială realitatea și legalitatea tranzacțiilor efectuate; astfel:*

- în iunie 2006, SCX SRL (fostă SC A SRL) a înregistrat în mod eronat în evidența contabilă factura fiscală seria, nr., emisă de SC D SRL București, care la data emiterii facturii, respectiv ..2006 - nu era înregistrată la Registrul Comerțului privind efectuarea de activități comerciale - nefiind plătitoare de TVA, aceasta înregistrându-se ulterior în scopul taxării operațiunilor, respectiv la ...2006; mai mult decât atât, documentul emis de SC D SRL, identificat în evidența contabilă a petentei - nu este formular cu regim special potrivit normelor legale în vigoare la data emiterii acestuia;

- deasemenea, SC A SRL, actuală S.C. X S.R.L., a înregistrat în evidența contabilă aferent lunii septembrie 2007, un număr de 10 facturi emise de către SC T SRL - societate radiată, pentru care au fost întocmite note de intrare și bonuri de consum, fără însă a specifica cantitățile și sortimentele achiziționate, data; mai mult, în urma controlului de fond efectuat la SC T SRL, s-a constatat că o parte din bunurile înscrise în aceste documente emise către SC A SRL (SC X SRL) au fost achiziționate în luna septembrie 2007 de la SC C SRL, și anume 7 facturi (în sumă totală de ..lei, din care TVA ..lei) reprezentând c/val "materiale de construcție conform anexe" - în condițiile în care furnizorul acestor materiale, respectiv SC C SRL, era radiată din .. 2005.

Față de cele menționate mai sus, prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr..., emisă în baza constatărilor stabilite prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr..., Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice... a stabilit în sarcina SC A SRL - actuală S.C X S.R.L. suma totală de ..lei reprezentând: impozit pe profit ( lei), accesorii aferente impozitului pe profit (lei), taxă pe valoarea adăugată (lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (lei).

Având în vedere cele mai sus prezentate, organele de control din cadrul A.I.F. - D.G.F.P..., fac precizarea referitoare la constatările aferente tranzacțiilor derulate cu SC T și D SRL că "nu au putut stabili realitatea bunurilor/serviciilor consemnate în documentele emise de către societățile menționate, existând astfel suspiciunea ca acestea nu sunt reale."

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală.

\* **Față de afirmația petentei de la pct.2 din contestație:** "dreptul de a efectua inspecția fiscală fiind prescris în baza art.98, alin.(3) din Codul de procedură fiscală." - se rețin următoarele:

**Art.98** invocat și de petentă, mai prevede în continuare la alin.(3), că:

“...Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat. ”

~ În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control *fac următoarele precizări:*

- “Așa cum am arătat în cuprinsul Raportului de inspekție fiscală parțială nr. , în data de ..2010 a fost emis Avizul de inspekție fiscală nr., prin care societatea a fost înștiințată despre faptul că va face obiectul unei inspekții fiscale având ca obiect **reverificarea** următoarelor obligații fiscale: (...) ” - deși **art.102**, alin.(2), lit.d) din OG 92/2003 nu prevede obligativitatea comunicării avizului de inspekție fiscală: “ *în cazul refacerii controlului ca urmare a unei dispoziții de reverificare* cuprinse în decizia de soluționare a contestației.”;

- “Atât **obligațiile fiscale cât și perioadele supuse reverificării**, înscrise în aviz, **au fost stabilite pe baza Referatului pentru solicitarea reverificării** din data de..2010 **și a Deciziei de reverificare nr.**, întocmite de organele de inspekție fiscală din cadrul D.G.F.P...- Activitatea de inspekție fiscală.” - ori, potrivit **art.105**, alin.(3) din OG 92/ 2003: “Prin excepție, conducătorul inspekției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspekției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, **apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali** la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.”

- Conform Deciziei de reverificare nr. “**de la data ultimei verificări și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspekției fiscale anterioare**”, motiv pentru care a fost dispusă **reverificarea** obligațiilor fiscale din perioadele indicate mai sus, ce au fost verificate inițial prin RIF/DIMP nr...și RIF/DIMP nr..”

~ În raportul de inspekție fiscală parțială, se menționează că *reverificarea* s-a efectuat **și** în baza adresei nr. a Inspectoratului de Poliție Județean...*Serviciul de Investigare a Fraudelor*, înregistrată la AIF...sub nr.(...)”.

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv pct.**102.4**.dinHG.1050/2004: “**Datele suplimentare**, necunoscute organelor de inspekție fiscală la data efectuării inspekției fiscale la un contribuabil, **pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta** în situații, cum sunt:

a) efectuarea unui control încruciât, potrivit prevederilor **art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;**

b) obținerea pe parcursul acțiunilor de inspekție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspekției fiscale;

c) solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;

d) informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.”

*Reverificarea societății a avut următoarele obiective: impozitul pe profit, pentru perioada trim.II - trim.IV 2006 și taxa pe valoarea adăugată, pentru iunie 2006 - septembrie 2007; Având în vedere prevederile Codului de procedură fiscală, perioada verificată și data începerii controlului, rezultă că inspecția fiscală s-a efectuat în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv până la data de 1 ianuarie 2012:*

**ART. 91-** *Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale*

“(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

**ART. 92** *Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale*

(2) Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligației fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între momentul începerii inspecției fiscale și momentul emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.”

**\* Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației** afirmațiile petentei de la pct.3, lit.a) și b) din contestație privind **“ Mențiuni referitoare la fondul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală.”**, cu privire la *relațiile derulate între SC X SRL, SC T SRL și SC D SRL, întrucât:*

**Impozitul pe profit**

~ Potrivit constatărilor organelor de control din perioada supusă *reverificării* respectiv trim.II - IV 2006, în luna iunie 2006, petenta a înregistrat în mod eronat în evidența contabilă factura seria ...nr., emisă de SC D SRL - *furnizor neînregistrat fiscal la data emiterii facturii*, reprezentând c/val. “modernizare fabrica de oțet” în valoare totală de...lei din care...lei TVA, efectuând următoarele înregistrări contabile:

212 = 401 cu suma de ...lei;

4426 = 401 cu suma de ...lei, suma de ...lei(.. lei tva înscrisă în factură - ... lei tva dedusă efectiv), fiind înregistrată în mod eronat 302=401, ulterior fiind efectuată înregistrarea 602=302, astfel încât, diferența în sumă de...lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă fiscal, rezultând implicit și un impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de...lei(...lei x 16%).

~ Reținem următoarele prevederi legale incidente în speță:

- **ART. 6 din Legea contabilității nr.82/1991**, republicată, prevede:

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

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

- potrivit **art. 21, alin.(4) din Codul fiscal**, “Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: ...f) *cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*”, coroborate cu **pct. 44** din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal: “*Înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrisurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ care angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit, conform reglementărilor contabile în vigoare.*”

Față de cele prezentate, având în vedere prevederile legale în vigoare și faptul că la data emiterii facturii, SC D SRL nu era înregistrată la Registrul Comerțului privind efectuarea de activități comerciale, nefiind plătitoare de TVA, întrucât *documentele în baza cărora au fost înregistrate achizițiile de bunuri nu îndeplinesc condițiile de document justificativ* în sensul prevederilor Legii contabilității și ale Codului fiscal (citate mai sus) - existând suspiciunea că acestea nu sunt reale - rezultă că în mod legal organele de control fiscal au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile (...lei) aferente facturii seria .. nr..., emisă de SC D SRL.

#### **Taxa pe valoarea adăugată**

~ Potrivit constatărilor organelor de control din perioada iunie 2006 - sept. 2007 supusă reverificării:

- SC A SRL, actuală S.C. X S.R.L., a înregistrat în evidența contabilă aferent lunii *septembrie* 2007, un număr de 10 facturi (în valoare totală de...lei din care TVA... lei) emise de către SC T SRL - societate radiată, pentru care au fost întocmite note de intrare și bonuri de consum, *fără însă a specifica cantitățile și sortimentele achiziționate, data;*

- mai mult, în urma controlului de fond efectuat la SC T SRL, s-a constatat că o parte din bunurile înscrise în aceste documente emise către SC A SRL (SC X SRL Tulcea) au fost achiziționate în luna *septembrie* 2007 de la SC C SRL, și anume 7 facturi (în sumă totală de ...lei, din care TVA...lei) reprezentând c/val “materiale de construcție conform anexe” - în condițiile în care *furnizorul acestor materiale, respectiv SC C SRL, era radiată din 26 iulie 2005;*

- deasemenea, în *iunie* 2006, SC X SRL (fostă SC A SRL) a înregistrat în mod eronat în evidența contabilă factura fiscală seria.., nr..., emisă de SC D SRL, care la data emiterii facturii, respectiv 12 iunie 2006 - nu era înregistrată la Registrul Comerțului privind efectuarea de activități comerciale - nefiind plătitoare de TVA, aceasta înregistrându-se ulterior în scopul taxării operațiunilor, respectiv la *16.06.2006*; mai mult decât atât, documentul emis de SC D SRL, identificat în evidența contabilă a petentei - nu este formular cu regim special potrivit normelor legale în vigoare la data emiterii acestuia;

- totodată, societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă a lunii *iulie* 2007, factura fiscală ..., nr.../fără dată, (factură emisă de SC T S.R.L în valoare totală de ...lei, din care TVA...lei) reprezentând “materiale construcții”, *fără a specifica cantitățile și sortimentele achiziționate - în condițiile în care în contabilitatea SC T S.R.L această*

factură a fost identificată în evidența contabilă a lunii *septembrie* 2007, după cum precizează organele de inspecție fiscală în raportul de inspecție fiscală parțială - fapt pentru care, la control, au diminuat TVA deductibilă înregistrată de petentă în iulie 2007 cu suma de...lei, pentru care au acordat drept de deducere începând cu luna septembrie 2007.

~ În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control ale AIF - D.G.F.P..., fac următoarele *precizări*:

- "echipa de inspecție fiscală a solicitat în timpul controlului... punerea la dispoziție a fișelor de furnizori, fișelor de magazie pentru materiale, etc., dar reprezentantul societății precum și reprezentantul firmei ce asigură conducerea evidenței contabile, nefiind în măsură să prezinte actele și documentele solicitate, motivând că nu le dețin."

- " în timpul controlului au fost *solicitate explicații cu privire la proveniența și natura bunurilor și serviciilor înscrise în documentele ce au făcut obiectul prezentei reverificări*, reprezentantul societății declarând verbal că *nu are cunoștință de acestea și nu poate furniza informațiile solicitate de organele de inspecție fiscală*. - ori, potrivit **art.56** din **OG 92/2003R** privind Codul de procedură fiscală: "**(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.**" - având în vedere "**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**" prevăzută la **art.64** din același act normativ: "Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."; mai mult, Codul de procedură fiscală prevede în mod expres anumite "**Reguli pentru conducerea evidenței contabile și fiscale**" cfm. **art. 80, alin.(6)**, potrivit căruia: "Contribuabilii sunt obligați să utilizeze pentru activitatea desfășurată documente primare și de evidență contabilă stabilite prin lege, achiziționate numai de la unitățile stabilite prin normele legale în vigoare, și să completeze integral rubricile formularelor, corespunzător operațiunilor înregistrate."

- **Art 145, alin.(3)**Cod fiscal: "Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adugată are dreptul să deducă: a) taxa pe valoarea adugată datorată sau achitată, aferent bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;"

**(8)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adugată datorată sau achitată, aferent bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscal, care cuprinde informațiile prevăzute la **art. 155 alin. (8)**, și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adugată. Beneficiarii serviciilor prevăzute la **art.150 alin.(1) lit. b)** și **art.151 alin. (1) lit. b)**, care

sunt înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, justifică taxa dedusă, cu factura fiscală, întocmită potrivit art. 155 alin. (4); ” iar **art. 155 alin. (8)**, prevede în mod expres că: “Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:... e) *denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*”

Față de constatările prezentate, organele de inspecție fiscală nu au putut stabili realitatea bunurilor/serviciilor consemnate în documentele emise de către societățile menționate mai sus - *existând astfel suspiciunea că acestea nu sunt reale*, și având în vedere comportamentul inadecvat al societății petente, față de prevederile legale invocate, menținem în totalitate constările organelor de control aferente tranzacțiilor petentei derulate cu *S.C. T S.R.L, SC D SRL* dar și *SC C SRL* - ca fiind întemeiate; deasemenea, **ART. 151<sup>2</sup>** prevede în mod expres *Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei:*

(1) “Beneficiarul este ținut răspunzător individual și în solidar pentru plata taxei, în situația în care persoana obligată la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1) lit. a), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (5): ...; b) cuprinde date incorecte/incomplete în ceea ce privește una dintre următoarele informații: denumirea/numele, adresa, codul de înregistrare în scopuri de TVA al părților contractante, denumirea sau cantitatea bunurilor livrate ori serviciilor prestate, elementele necesare calculării bazei de impozitare; ”

\* **Cu privire la motivația petentei:** “în situația în care organul de inspecție fiscală ar fi constatat că cele 10 facturi sunt nereale, acesta ar fi trebuit să stabilească obligațiile fiscale suplimentare prin utilizarea metodelor indirecte de reconstituire a veniturilor sau cheltuielilor, astfel după cum prevede art.97, alin(4) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală”, organele de control menționează în referatul cu propuneri de soluționare a contestației că: “reconstituirea cheltuielilor se face atunci când nu există acte și documente cu privire la tranzacțiile respective ... în cazul de față se cunoaște cuantumul cheltuielilor, în Raportul de Inspecție Fiscală Parțială *fiind pusă la îndoială realitatea operațiunilor respective și nu contravaloarea înscrisă în facturi.*”

În plus, la pct.II din prezenta decizie privind constatările organelor de control, se arată că “ în timpul controlului au fost *solicitate explicații cu privire la proveniența și natura bunurilor și serviciilor înscrise în documentele ce au făcut obiectul prezentei reverificări*, reprezentantul societății declarând verbal că *nu are cunoștință de acestea și nu poate furniza informațiile solicitate de organele de inspecție fiscală.*”, precum și reprezentantului firmei ce asigură conducerea evidenței contabile - “*nefiind în măsură să prezinte actele și documentele solicitate, motivând că nu le dețin.*”; ori, Codul de procedură fiscală prevede la **art. 103** *Obligația de colaborare a contribuabilului*, astfel:

(1) “ Contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.”

-\_ Având în vedere prevederile **art.65 - Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, alin.(1)** din **OG 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: “**Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal**”, referitor la documentele anexate de petentă în susținerea contestației sale, menționate în cuprinsul prezentei decizii, se reține că acestea nu sunt în



conformitate cu prevederile legale în vigoare, prezentate mai sus; mai mult, **art.11 din Legea 571/2003** stipulează și anumite *Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*, astfel:

(1) “La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Deasemenea, potrivit **art.6 - Exercițarea dreptului de apreciere** din OG92/2003: “Organul fiscal este îndreptit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competenelor ce îi revin, relevanța străilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejururilor edificatoare în cauză.”

Diferențele stabilite suplimentar de către organele de inspecție reprezintă TVA aferentă “prestărilor servicii facturate de subcontractori ai lucrărilor de construcții înregistrate pe bază de contracte, achiziții de mărfuri și materiale de construcții, achiziții de mijloace fixe și obiecte de inventar, precum și investiții la sediul social” achiziționate de la societățile comerciale S.C. T S.R.L., SC D SRL, SC C SRL - *societăți radiate sau neînregistrate* la O.R.C. și față de cele prevederile legale prezentate, se reține că în mod legal organele de control din cadrul AIF - DGFP...nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de ...lei.

Având în vedere cadrul legislativ menționat, întrucât societatea petentă a înregistrat achiziții de bunuri pe bază de înscrisuri care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, potrivit legii, prin care să facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune - documente emise de societăți radiate sau neînregistrate la O.R.C., neplătitoare de TVA - rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P...- Activitatea de Inspecție Fiscală au procedat la recalcularea bazei de impozitare a impozitului pe profit și a TVA, stabilind diferențe de plată în sarcina S.C. X S.R.L în cuantum total de ... lei.

În consecință, față de cele relatate mai sus, menținem în totalitate constatările organelor de control fiscal și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația petentei cu privire la suma de...lei reprezentând impozit pe profit și...lei TVA de plată, aferente perioadei *reverificate*.

În ceea ce privesc majorările de întârziere corespunzătoare, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât prin contestația formulată societatea petentă nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora, potrivit **art.119, alin.(1)** din OG 92/2003 “ Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere ” și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația petentei și cu privire la aceste sume în cuantum total de...lei, reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe profit în sumă de... lei majorări de întârziere aferente TVA în sumă de... lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216, alin.(4) din OG 92/ 2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

**DECIDE:**

**Art.1.** Respingerea excepției de procedură invocată de S.C. X S.R.L.

**Art.2.** Respingerea ca fiind neîntemeiată a contestației formulată de S.C. X S.R.L. pentru suma totală de ... lei reprezentând: impozit pe profit (... lei), accesorii aferente impozitului pe profit (.. lei), taxă pe valoarea adăugată (... lei) și accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată (.. lei).

‘ **Art.3** Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.