

DECIZIA NR. 219/2013
privind soluționarea contestației înregistrată
la D.G.F.P. ... sub nr. .../...
formulată de **S.C. ... S.A.** din ...

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală asupra contestației nr. .../..., transmisă spre soluționare în data de ... formulată de **S.C. ... S.A.** cu sediul social în ..., .., județul ..., având codul de identificare fiscală și înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului ... sub numărul, reprezentată legal prin d-na în calitate de administrator statutar și de S.C. din ... în calitate de administrator judiciar.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../... și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. .../... emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală.

Suma totală contestată este de ... lei care reprezintă:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - TVA suplimentar;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA suplimentar;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA suplimentar.

Contestația a fost formulată în termenul legal, poartă semnătura administrator statutar și ștampila societății petente, precum și semnătura și ștampila administratorului judiciar așa cum prevede art. 206 din O.G. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 și 209 alin. 1 pct. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare Direcția Generală a Finanțelor Publice ... este investită a se pronunța asupra contestației formulată de **S.C. ... S.A.** din

Societatea petentă contestă Decizia de impunere nr. ... din data de ... emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală din următoarele motive:

- motorina a fost achiziționată pentru desfășurarea activității și realizării de venituri și nu pentru a fi vândută la preț cu amănuntul. Facturile au fost achitate cu ordin de plată prin conturile curente la băncile societăților.

- societatea a mai fost verificată în perioada ... – ... conform RIF nr. ..., și se află în insolvență din ...;

- în privința verificării depunerii declarațiilor fiscale și bilanțurilor contabile de societățile cu care societatea intră în relații comerciale nu există normă procedurală care să impună anterior cumpărării unor bunuri astfel de verificări;

- privitor la lista societăților declarate inactive prin OPANAF măsurile organelor fiscale sunt abuzive din următoarele motive:

- publicarea listei societăților inactive s-a făcut după data de ..., motorina fiind achiziționată ulterior acestei date;

- anterior datei ... societățile erau active și ca atare societatea nu se afla în situația prevăzută de art. 11 alin. 1² din Legea nr. 571/2003.

Față de cele mai sus menționate petenta solicită anularea Deciziei de impunere nr. .../....

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din data de ... emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. .../... de către Activitatea de Inspecție Fiscală, s-a stabilit suma totală contestată de ... lei care reprezintă:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit suplimentar;

- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit suplimentar;

- ... lei - TVA suplimentar;

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA suplimentar;

- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA suplimentar.

În referatul privind soluționarea contestației organul de inspecție fiscală menționează că toate sumele înscrise în decizia de impunere sunt corecte, au la bază motive de fapt evidente și reale, iar temeiurile de drept au fost corect stabilite, motiv pentru care propune respingerea în totalitate a contestației ca nefondată și netemeinică. Potrivit capitolului 2 pct. 2 alin. 4 din OMFP nr. 2605/2010 organele de inspecție fiscală nu au procedat la instituirea măsurilor asiguratorii întrucât societatea se află în stare de insolvență. Totodată se menționează că organele de control ale Gărzii

Financiare ... au înaintat plângerea penală nr. .../... către Parchetul de pe lângă Tribunalul ..., neprecizând dacă actele proprii întocmite de Activitatea de Inspecție Fiscală, respectiv Raportul de Inspecție Fiscală nr. .../... și Decizia de impunere nr. .../..., au fost sau nu înaintate spre continuarea cercetărilor.

Având în vedere cele prezentate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile contestatoarei și în raport cu actele normative în vigoare, s-au reținut următoarele:

1. Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. ... S.A. din ... împotriva Deciziei de impunere nr. .../... pentru suma totală contestată de ... lei reprezentând TVA și impozit pe profit suplimentare cu accesoriile aferente.

În fapt, în urma reverificării perioadei ... – ... pentru impozit pe profit și a perioadei ... – ... pentru TVA, organele de inspecție fiscală au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. .../... în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. .../... prin care s-au stabilit obligații suplimentare în sarcina societății petente în sumă totală de ... lei.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală precizează că au reverificat perioadele menționate întrucât Garda Financiară ... a transmis cu adresa nr. .../..., înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. .../..., Procesul verbal nr. .../... încheiat la S.C. ... S.A. din ... din care rezultă că aceasta a înregistrat achiziții de motorină euro diesel de la societăți considerate de “tip fantomă”, respectiv S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. din localitatea ..., județul

Din documentele aflate la dosarul cauzei și din cele precizate de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, rezultă că facturile fiscale prin care S.C. ... S.A. din ... a achiziționat motorină euro diesel de la S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. din localitatea ..., județul ..., au fost înregistrate în jurnalele de cumpărări din lunile iunie - septembrie 2010, au întocmit note de intrare -recepție și au fost achitate parțial prin instrumente de plată bancare, însă nu prezintă toate datele obligatorii cu privire la produsul livrat. Totodată, din referatul cu propuneri de soluționare a contestației se reține că la facturile fiscale de achiziții nu au fost prezentate și alte documente care ar fi trebuit să însoțească aceste mărfuri și anume, scrisoare de transport unde se precizează locul descărcării și încărcării mărfii, firma transportatoare, mijloacele de transport utilizate și numele conducătorilor auto, avize de însoțire a mărfii, certificat de conformitate eliberat de rafinărie.

Față de cele mai sus menționate, se reține că în perioada reverificată, societatea petentă a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli și TVA deductibilă în baza unor facturi emise de către S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. din localitatea ..., județul Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar și taxă pe valoarea adăugată suplimentară ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor și a TVA-ului aferente aprovizionărilor de la S.C. ... S.R.L. și S.C. ... S.R.L. din localitatea ..., județul ..., societăți care au comportamentul unor firme de "tip fantomă". Din documentele aflate la dosarul cauzei, respectiv din procesele verbale întocmite de Garda Financiară ... în urma unor controale încrucișate la cele două societăți, anexate la dosarul cauzei, se reține că acestea nu desfășoară activitate la sediul declarat, se sustrag sistematic de la controalele fiscale și nu există documente care să ateste plata accizelor sau a TVA-ului aferentă livrărilor de produse accizabile provenite din afara unui antrepozit fiscal, astfel încât nu se poate stabili nici realitatea tranzacțiilor respective.

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit creanțe fiscale suplimentare constând în impozit pe profit suplimentar și taxă pe valoarea adăugată suplimentară. Accesoriiile aferente debitelor stabilite suplimentar au fost calculate de organele de inspecție fiscală în conformitate cu prevederile art. 120 alin. 1 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile următoarelor articole:

Art. 21 alin. 4 lit. f), art. 145 alin. 1 și art. 146 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare prevăd:

"Art. 21 - Cheltuieli

[...](4) 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; [...]

Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.[...]

Art. 146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b) - g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei;

c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum și documente care să ateste plata taxei de către importator sau de către altă persoană în contul său;

d) pentru taxa datorată pentru importul de bunuri efectuat conform art. 157 alin. (4) și (5), să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor în scopuri de taxă, precum și suma taxei datorate. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să înscrie taxa pe valoarea adăugată ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;

e) pentru taxa aferentă unei achiziții intracomunitare de bunuri:

1. să dețină o factură sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea;

f) pentru taxa aferentă unei operațiuni asimilate cu o achiziție intracomunitară de bunuri, prevăzută la art. 130¹ alin. (2) lit. a), să dețină documentul prevăzut la art. 155 alin. (4), emis în statul membru din care bunurile au fost transportate ori expediate, sau documentul prevăzut la art. 155¹ alin. (1) și să înregistreze această taxă ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei.[...]"

Pct. 44 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

“ Norme metodologice:

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

Art. 120 alin. 1 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare prevăd:

“ Art. 120 dobânzi/majorări de întârziere

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

Art. 120¹ Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

2. În ceea ce privește capătul de cerere referitor la Raportul de inspecție fiscală nr. .../..., Direcția Generală a Finanțelor Publice ... a fost investită să se pronunțe dacă poate fi analizată pe fond cauza în situația în care acesta nu constituie titlu de creanță, respectiv act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

În fapt, S.C. ... S.A. din ... prin contestația înregistrată la D.G.F.P. ... contestă și Raportul de inspecție fiscală nr. .../....

Se reține faptul că în conformitate cu prevederile art. 109 din O.G. nr. 92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare rezultatele inspecției fiscale consemnate în raportul de inspecție fiscală nr. .../..., au stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. .../..., ce produce efecte juridice de drept fiscal.

Astfel, titlul de creanță fiscală și actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta crează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contestatorului.** De altfel, în art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede cu claritate faptul că obiectul contestației îl pot constitui numai sumele și măsurile stabilite într-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspecție fiscală nu crează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și stă la baza emiterii deciziei de impunere. Sumele înscrise în raport 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 neplata în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Având în vedere cele de mai sus, pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

În drept, art. 85 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, în conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);

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

Art. 108 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede:

“Art. 108 Sesizarea organelor de urmărire penală

(1) Organele fiscale vor sesiza organele de urmărire penală în legătură cu constatările efectuate cu ocazia inspecției fiscale și care ar putea întruni elemente constitutive ale unei infracțiuni, în condițiile prevăzute de legea penală.

(2) În situațiile prevăzute la alin. (1) organele de inspecție au obligația de a întocmi proces-verbal semnat de organul de inspecție și de către contribuabilul supus inspecției, cu sau fără explicații ori obiecțiuni din partea contribuabilului. În cazul în care cel supus controlului refuză să semneze procesul-verbal, organul de inspecție fiscală va consemna despre aceasta în procesul-verbal. În toate cazurile procesul-verbal va fi comunicat contribuabilului.”

Art. 109 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și pct. 106.1, 106.2, 106.3 și 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 stipulează următoarele:

art. 109 - “Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.

(2) La finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde și diferențe în plus sau în minus, după caz, fata de creanța fiscală existentă la momentul începerii inspecției fiscale. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.

(3) Deciziile prevăzute la alin. (2) se comunică în termen de 7 zile de la data finalizării raportului de inspecție fiscală.”

106.1 - Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2 - *La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatarile preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau încrucisate si orice alte acte.*

106.3 - *Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

107.1 - *Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

a) *decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;[...]*"

Art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizeaza:

"(2) Obiectul contestatiei îl constituie numai sumele si masurile stabilite si înscrise de organul fiscal în titlul de creanta sau în actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal."

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul art. 85 alin. (1), art. 109, art. 206 alin. (2), art. 214 alin. (1) lit. a) si alin. (3) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, pct. 106.1, 106.2, 106.3 si 107.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 19 alin. (2) din Codul de Procedura Penală, coroborat cu art. 70, art. 209, art. 210, art. 211, art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată legal a contestației nr. .../... formulată de **S.C. ... S.A.** din ... împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... din data de ... întocmită de Activitatea de Inspecție Fiscală ... pentru suma totală contestată de ... **lei** care reprezintă:

- ... lei - impozit pe profit suplimentar;

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - penalități de întârziere aferente impozit pe profit suplimentar;
- ... lei - TVA suplimentar;
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA suplimentar;
- ... lei - penalități de întârziere aferente TVA suplimentar.

2. Respingerea ca inadmisibilă a contestației nr. .../... formulată de **S.C. ... S.A.** din ... pentru capătul de cerere privind Raportul de inspecție fiscală nr. .../....

3. În conformitate cu prevederile art. 218 din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 (șase) luni de la data primirii, la instanța de contencios administrativ competentă din cadrul Tribunalului

.....

Director executiv,

