



DECIZIA nr. 84/30.07.2013

privind soluționarea contestației formulate de

S.C. "E" S.R.L., CIF: -----,

înregistrată la D.G.F.P. ----- sub nr. -----/20.06.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ----- a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice I din cadrul D.G.F.P. -----, cu adresa nr. 2679/01.07.2013, înregistrată la registratura generală sub nr. -----/01.07.2013 cu privire la contestația formulată de S.C. "E" S.R.L. CIF: -----, cu sediul social în -----, str. ----- - -----, nr. ---, județul -----, înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul ----- sub nr. j--/---/----, împotriva **Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS--- din 29.04.2013**, înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ---/21.06.2013.

Contestația are ca obiect suma totală de S lei reprezentând:

- impozit pe profit -S2 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere -S3 lei;
- penalități de întârziere -S4 lei;
- taxă pe valoarea adăugată de plată -S1lei;
- dobânzi/majorări de întârziere – S5 lei;
- penalități de întârziere -S6 lei.

Actul administrativ fiscal atacat a fost comunicat S.C. "E" S.R.L. prin mandat poștal cu confirmare de primire în data de 24.05.2013, iar contestația este semnată de administratorul societății, doamna ----- și confirmată cu ștampila societății.

Contestația, în original, a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (respectiv 20.06.2013 conform ștampilei registraturii generale a D.G.F.P. -----) în raport de data comunicării Deciziei de impunere nr. F-VS--- privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală din 29.04.2013 și este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare nr. ---/01.07.2013 întocmit de echipa de inspecție fiscală și aprobat de conducerea A.I.F. din cadrul D.G.F.P. -----, în care se propune respingerea ca neîntemeiată a contestației.

Constatând ca în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1), art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice -----, prin Compartimentul soluționarea contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației formulate de S.C. "E" S.R.L. -----.

I. S.C. "E" S.R.L. cu sediul social în -----, str. ----- – -----, nr. .., județul -----, având CUI: -----, înregistrată la ORC ----- la nr. j--/---/----, în temeiul art. 205-207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS--- din 29.04.2013, emisă în baza constatărilor efectuate în Raportul de inspecție fiscală nr. F-VS---/29.04.2013 solicitând anularea în tot a deciziei atacate pe care o consideră nelegală, nefundamentată și emisă fără a avea la bază constatări fiscale proprii organelor de inspecție fiscală din următoarele motive:

A. Suma de S2 lei stabilită suplimentar cu titlul de impozit pe profit nu este justificată de organele de control din punct de vedere fiscal pe niciuna din componentele ei, făcându-se precizări cu trimitere la conținutul unui articol din Legea nr. 571/2003

privind Codul fiscal, fără ca motivul de fapt al constatărilor să fie rezultatul unor constatări bazate pe documente existente la societate sau în legătură cu activitatea desfășurată de societate sau cu documente identificate la terți (furnizori sau clienți ai societății). În cazul unor cheltuieli echipa de inspecție fiscală nu justifică de ce consideră că sunt nedeductibile față de tratamentul considerat de societate ca fiind deductibile, ci doar face trimitere la natura acestora: cheltuieli de deplasare, cazare hotel, cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor fără a se justifica constatarea.

În conținutul contestației petenta susține că cea mai gravă eroare a organelor de control (pagina 11 din raportul de inspecție fiscală) este aceea prin care au stabilit că suma de xx lei reprezintă cheltuială înregistrată în contabilitate fără a avea documente justificative. În fapt, această sumă reprezintă valoarea totală a unor tranzacții efectuate de S.C. "E" S.R.L. cu diverși furnizori de mijloace fixe sau de materii prime și/sau materiale, sumă care în urma unui control efectuat de organele de control din cadrul Gărzii Financiare -----, ca urmare a unei solicitări primite de la DIICOT – Biroul teritorial--- a fost considerată ca fiind înregistrată fără a avea la bază documente justificative, conform mențiunii efectuate în adresa DIICOT nr. --/D/P/2012.

La stabilirea stării de fapt fiscale, respectiv în vederea modificării bazelor de impozitare și a stabilirii diferențelor de impozit pe profit și respectiv taxă pe valoarea adăugată, organele fiscale trebuiau să aibă în vedere următoarele reglementări legale:

1. Prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile pct. 6.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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

„Norme metodologice:

Art. 6

6.1. *În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”*

Stabilirea sumelor suplimentare nu se întemeiază pe constatări complete, asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, organul de inspecție fiscală însușindu-și, fără nici cel mai mic semn de întrebare o afirmație făcută, deasemenea fără temei legal, de către alt organ de control, conform procesului verbal de control nr.---/12.09.2012 întocmit de Garda Financiară -----, care la rândul său a preluat afirmația respectivă dintr-o simplă adresă a DIICOT ----- . Considerând cheltuielile respective ca fiind nedeductibile, fără a ține cont de documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului care, conform art. 64 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, constituie probe la stabilirea bazei de impunere, organul de inspecție a făcut această constatare **fără a avea temei legal**, aceasta fiind efectuată exclusiv pe baza afirmațiilor Gărzii Financiare -----, iar stabilirea sumelor suplimentare a fost efectuată de către organul de inspecție fiscală **fără a preciza care sunt mijloacele de probă** prevăzute de lege utilizate.

2. Prevederile art. 7, alin. (2) și (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 7 Rolul activ

[...]

(2) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

(3) *Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul”.*

3. Prevederile art. 65, alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

[...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

Decizia de impunere nu este motivată pe bază de probe sau constatări proprii, la stabilirea bazei suplimentare de calcul a impozitului pe profit și a TVA organul de inspecție fiscală neaducând probe și nefăcând constatări în sensul că societatea a înregistrat cheltuielile respective fără a avea la bază documente justificative, respectiv documente legale de achiziție și/sau de aprovizionare sau fără a înregistra operațiile respective în evidența contabilă sau fiscală.

Nerespectarea acestor prevederi legale, care sunt obligații pur profesionale ce cad în sarcina organelor de inspecție fiscală din cadrul ANAF, fac astfel dovada că această acțiune a fost dispusă să fie finalizată într-un fel anume, fără a avea vreo legătură cu prevederile Codului fiscal sau ale Codului de procedură fiscală, susține petenta.

Totodată petenta consideră că în actul de control în mod intenționat nu se face referire la faptul că toate tranzacțiile respective reprezintă achiziții de utilaje și materiale de construcții puse în operă, în cadrul activității de producție desfășurate de societate, dovedite cu note de recepție, bonuri de consum, situații de lucrări și facturi de livrare și/sau de execuție de lucrări, toate fiind corect și complet întocmite și mai ales faptul că valoarea tuturor facturilor de cumpărare respective a fost achitată către furnizorii respectivi exclusiv prin bancă.

Toate aceste facturi se regăsesc în evidența contabilă a societății fiind înregistrate în baza exemplarului original al acestora, primit de la furnizori, existând totodată notele de intrare-recepție, situații de lucrări și facturile de vânzare întocmite în baza contractelor și lucrărilor executate, precum și extrasele de cont prin care este dovedită plata prin bancă.

Petenta precizează că în perioada 2007-2011 facturile respective au fost declarate atât în deconturile de taxă pe valoarea adăugată cât și prin declarațiile cod 394, organele de control neconstatând existența unor neconcordanțe între datele declarate de societate și datele cuprinse în declarațiile depuse de furnizori.

În susținerea contestației petenta precizează că atât inspectorii cât și comisarii Gărzii Financiare nu sunt specialiști în aplicarea prevederilor legale în materie de fiscalitate și din acest motiv nu au la bază constatări fundamentate pe prevederile Codului fiscal și/sau ale Codului de procedură fiscală, însușindu-și afirmațiile făcute de personalul DIICOT, și că nu poate fi pusă la îndoială realitatea operațiunilor economice realizate între societate și furnizorii de utilaje și materii prime iar constatările organelor de inspecție sunt nefundamentate, incorecte și nelegale.

Față de considerentele prezentate, S.C. "E" S.R.L. solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată, anularea Deciziei de impunere nr. ---/29.04.2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ---/29.04.2013 și scutirea de la plată a sumei totale de yy lei reprezentând diferență de impozit pe profit în sumă de **S2 lei** și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă totală de zz **lei** (S3 + S4).

B. Referitor la suma de S1 lei stabilită suplimentar cu titlul de taxă pe valoarea adăugată de plată petenta precizează că aceasta este incorectă și nefundamentată având în vedere că justificarea taxei deductibile în conformitate cu prevederile pct. 146, alin. (1) din norme: **”se face pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146, alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73 care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78”.**

Față de această prevedere organele de inspecție fiscală nu au nici un argument legal și având în vedere realitatea operațiunilor economice petenta consideră că efectuarea controlului a fost făcută într-un mod deficitar și insuficient, întrucât aprecierea că facturile emise de furnizori nu sunt documente justificative s-a făcut pentru că așa a

stabilit Garda Financiară, conform procesului-verbal de control nr. ---/12.09.2012, în baza adresei DIICOT. Astfel organele de control au dat dovadă de lipsă de profesionalism, imparțialitate, corectitudine, bună credință, obiectivitate și responsabilitate, și chiar de necunoaștere a actelor normative din domeniu, tratând cu superficialitate această acțiune.

Organele de inspecție fiscală nu au verificat documentele care au stat la baza exercitării dreptului de deducere a TVA, evidența documentelor de recepție a lucrărilor și nu au făcut o investigație pe teren a lucrărilor, care dovedește că activitatea s-a desfășurat în mod real și în conformitate cu prevederile legale și contractuale.

În conformitate cu prevederile art. 145 alin. (1) din Codul fiscal, dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

Conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, în conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor sau serviciilor care i-au fost sau urmează să-i fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

În contextul celor de mai sus petenta consideră că a îndeplinit toate condițiile impuse de lege și are dreptul de a deduce TVA.

Față de cele de mai sus organul de inspecție fiscală nu a făcut nici o motivație față de documentele prezentate și nu și-a motivat legal cele înscrise în decizia de impunere.

Totodată petenta precizează că prin documentele anexate în fotocopie face dovada că acestea îndeplinesc condițiile de document justificativ și că societatea și-a exercitat în mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Conform prevederilor art. 151² din Codul fiscal:

„(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), dacă factura prevăzută la art. 155 alin. (19):

a) nu este emisă;

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;

c) nu menționează valoarea taxei sau o menționează incorect.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), dacă beneficiarul dovedește achitarea taxei către persoana obligată la plata taxei, nu mai este ținut răspunzător individual și solidar pentru plata taxei”.

Față de aceste prevederi, petenta precizează că deși S.C. "E" S.R.L. a făcut dovada că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza exemplarului original al facturilor primite de la furnizori, documente completate în conformitate cu prevederile legale în materie și a prezentat extrasele de cont prin care a probat faptul că a achitat exclusiv prin bancă contravaloarea acestora, inclusiv valoarea TVA, organele de inspecție au refuzat să constate și să recunoască aceste lucruri, neținând cont de prevederile legale prezentate mai sus, invocând în susținerea constatărilor efectuate adresa DIICOT și procesul-verbal de control nr. ---/12.09.2012 al Gărzii Financiare.

Deasemenea, dovedind că operațiunile sunt reale, societatea consideră relevantă jurisprudența Curții Europene de Justiție care a decis că în cazul în care beneficiarul unei livrări de bunuri este o persoană impozabilă care nu a știut și nu a avut de unde să afle că tranzacția în care s-a implicat este legată de o fraudă comisă de vânzător, art. 17 al Directivei a 6-a (77/388/EEC) trebuie interpretat în sensul că această prevedere prevalează legislației naționale. În concluzie dreptul de deducere aferent achizițiilor efectuate rămâne dobândit așa cum a decis Curtea Europeană de Justiție în cazul Axel Kittel.

Având în vedere considerentele prezentate privind motivele de fapt și de drept pe care și-a întemeiat contestația, S.C. "E" S.R.L. solicită **admiterea** contestației așa cum a

fost formulată, **anularea** Deciziei de impunere nr. ----/29.04.2013 întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. --/29.04.2013 și **scutirea de la plată** a sumei totale de **SS lei** reprezentând diferență TVA de plată în valoare de **S1 lei** și dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă totală de zzz lei (S5 + S6).

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-VS--- din 29.04.2013 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice I din cadrul D.G.F.P. ----- în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-VS ---/29.04.2013, pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2007-31.08.2012, s-au stabilit în sarcina S.C. "E" S.R.L. obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de S lei reprezentând:

- impozit pe profit -S2 lei;
- dobânzi/majorări de întârziere -S3 lei;
- penalități de întârziere -S4 lei;
- taxă pe valoarea adăugată de plată -S1lei;
- dobânzi/majorări de întârziere – S5 lei;
- penalități de întârziere -S6 lei.

A. Referitor la impozitul pe profit

Impozitul pe profit stabilit suplimentar în valoare de S2 lei provine din:

1) Diferența constatată de rrr lei reprezintă impozit pe profit de plată evidențiat în contabilitate și nedeclarat, provine din înscrierea eronată a altei sume datorată în declarația cod „100” aferentă trim. III și IV 2008 și trim. IV 2009 neținând cont de înregistrările din contabilitate.

2) Diferența de impozit pe profit de plată de 167.168 lei, reprezintă diferență constatată între impozitul pe profit stabilit de control și impozitul pe profit evidențiat de societate care provine din:

a) cheltuieli înregistrate în contabilitate în sumă de xx lei care nu au la bază un document justificativ potrivit legii, așa cum rezultă din Procesul verbal nr. ---/12.09.2012 al Gărzii Financiare ----- urmare sesizării DIICOT – Biroul Teritorial Neamț, aferente tranzacțiilor comerciale efectuate cu: S.C. A S.R.L., CUI ****; S.C. B S.R.L., CUI ****; S.C. C S.R.L., CUI ****; S.C. D S.R.L., CUI ****; S.C.F S.R.L., CUI ****.

<i>Document/data</i>	<i>Furnizor</i>	<i>Denumire articol</i>	<i>Total factură</i>	<i>Baza impozitare</i>	<i>TVA</i>
	SCF SRL	Autogreder			
	SCF SRL	Buldoexcav.			
	SC C SRL	Piatră brută			
	SC C SRL	Refuz ciur			
	SC C SRL	Piatră brută			
	SC C SRL	Sort 0-4			
	SC C SRL	balast			
	SC C SRL	Sort amestec			
	SC C SRL	Refuz ciur			
	SC C SRL	Sort 4-8			
	SCF SRL	Disco-unt			
	SC C SRL	beton			
	SC C SRL	Fibre mix			
	SC Tuberi-s SRL	Prefabricat			
	SC D SRL	Aripi A2			
	SC D SRL	Piatră spartă			
	SC D SRL	Piatră spartă			
	SC G SRL	Refuz ciur			
	SC G SRL	Bordură bet			
	SC G SRL	nisip			
	SC G SRL	nisip			
	SC G SRL	Emulsie cat			

	SC G SRL	Nisip, bet			
	SC G SRL	Piatră spartă			
	SC A SRL	Repartizor			
	SC A SRL	cilindru			
	SC A SRL	ștorno			
	SC G SRL	Sort 0-4			
	SC A SRL	Repus Fact.			
	SC A SRL	cilindru			
	SC A SRL	Repartizor			
Total 2011					
Total general					

*cu mențiunea că în ceea ce privește autogrederul și buldoexcavatorul cheltuielile nedeductibile au fost stabilite la nivelul chetuielilor cu amortizarea înregistrată în sumă totală de----- lei.

b) cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor în sumă de --- lei, reprezentând alimente, băuturi, tipărituri electorale, afișe electorale:

Nr./dată doc.	Furnizor	Explicații	Total	Bază	TVA
	c. perf. profes.	Elisei C- nu este salariat			
	Metro&Cary	Alimente, îmbrăcăminte			
	Metro&Cary	Alimente, cosmetice			
	Teocosan	Dormitor, somieră, saltea			
	Basarabia grup	covoare			
	Rodna com SRL	Saltea ortopedică			
	Altex impex	Plasmă tv HD			
	Basarabia grup	covoare			
	Steillman România	Confecții (ct. 461)			
	Steillman România	Confecții (ct. 461)			
	Europont	Tipărituri lectorale (ct. 628)			
	Alfa și omega	mixere			
	Rodotex	Afișe electorale, brichete			
	Rodotex	Fluturaș, brichete			
	Pieleart	Articole piele			
TOTAL GENERAL					

c) – cheltuieli personale (plată hotel) în sumă de ww lei efectuate de către alte persoane în perioada ianuarie – august 2009, care nu privesc activitatea societății (cheltuieli hotel ++++B.);

d) – venituri neînregistrate în sumă de -- lei, factură omisă a fi înregistrată și facturi cu venituri înregistrate în altă perioadă fiscală:

- FF nr.--/28.09.2007,---, total factură-- lei din care venituri în sumă de -- lei și TVA necolectată în sumă de --- lei;

- FF nr.--/28.06.2010, ----total factură --- lei din care baza impozabilă -- lei și TVA colectată ---lei, înregistrată în iulie 2010;

- FF nr. ----/27.08.2011, SC ---, total factură ----- lei din care baza impozabilă --- lei și TVA colectată ---lei, înregistrată în septembrie 2010;

- FF nr. ---/25.07.2012,----, total factură --- lei din care baza impozabilă -- lei și TVA colectată -- lei, înregistrată în august 2012.

e) cheltuieli aferente facturilor care nu au fost înregistrate la momentul efectuării operațiunii, influențându-se astfel rezultatul fiscal al perioadei:

- FF nr.--/08.12.2010, S.C. -- SRL - valoare totală -- lei din care bază impozabilă --- lei și TVA în sumă de -- lei;

- FF nr. ----/21.12.2011, S.C.-- SRL - valoare totală --- lei din care bază impozabilă --- lei și TVA în sumă de --- lei;

- FF nr. --/17.12.2010, S.C. --SRL - valoare totală --- lei din care bază impozabilă-- lei și TVA în sumă de-- lei;

- FF nr.---/23.12.2011, S.C.-- SRL - valoare totală ---lei din care bază impozabilă ---lei și TVA în sumă de --- lei;

-FF nr. --/25.07.2011, S.C.-- SRL - valoare totală -- lei din care bază impozabilă -- lei și TVA în sumă de -- lei;

- FF nr. --/25.07.2011, S.C. -- SRL - valoare totală -- lei din care bază impozabilă --- lei și TVA în sumă de -- lei;

- FF nr. --/26.12.2011, S.C. -- SRL - valoare totală --- lei din care bază impozabilă --- lei și TVA în sumă de ---lei;

Temei de drept:

- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare: art. 82 alin. (3);

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: art. 19 alin. (1), art. 21 alin. (1), alin. (4) lit. b) și lit. f).

Pentru diferența constatată la impozitul pe profit în valoarea de S2 lei s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S3 lei și penalități de întârziere în sumă de S4 lei.

Temei de drept:

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare: art. 119, art. 120 și art. 120¹ alin. (2) lit.c).

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată de plată stabilită suplimentar în sumă de 300.894 lei provine din:

1) - diferența constatată de --- lei reprezentând TVA de plată evidențiată în contabilitate și nedeclarată ca urmare a înscrinerii eronate a altei sume datorată în declarația cod "300" aferentă lunilor aprilie, septembrie și octombrie 2007, martie, aprilie, mai, septembrie și decembrie 2008, septembrie și decembrie 2009, ianuarie, mai, iunie, iulie, octombrie, noiembrie și decembrie 2010, ianuarie, iulie, august, octombrie, noiembrie și decembrie 2011, ianuarie, aprilie și mai 2012.

2) - diferența de TVA de plată de --- lei constatată între control și evidență reprezintă:

a) TVA dedusă în sumă delei de pe facturi care nu pot fi considerate documente justificative potrivit legii, așa cum rezultă din Procesul verbal ----/12.09.2012 întocmit de Garda Financiară ----- urmare a sesizării DIICOT – Biroul Teritorial---, aferente tranzacțiilor comerciale efectuate cu SC A SRL, CUI ****; SC B SRL, CUI ****; SC C SRL CUI ****; SC D SRL, CUI ****; SC F SRL, CUI ****.

b) TVA de colectat pentru achiziții intracomunitare de mijloace de transport în sumă de 39.795 lei – autoturisme pentru care societatea nu a aplicat prevederile art. 145¹ astfel:

- FF nr. .../23.11.2009 ---- – Germania, autoturism, valoare euro echivalent ... lei, TVA aferentă ... lei;

- FF nr. ---/10.12.2009 ---- – Germania, autoturism, valoare ... euro echivalent 115.678 lei, TVA aferentă 2... lei.

c) TVA în sumă de --- lei dedusă de pe facturi cu cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor (cheltuieli personale, alimente, băuturi, tipărituri electorale, afișe electorale, covoare etc.);

d) TVA în valoare de ----lei dedusă de pe facturi reprezentând cheltuieli personale (plată hotel) efectuate de către alte persoane în perioada ianuarie-august 2009, care nu privesc activitatea societății (cheltuieli hotel ---- ...B).

e) TVA în sumă de ---lei aferentă facturii nr. ****/28.09.2007 neînregistrată în evidența contabilă a societății;

Toodată, organul de inspecție fiscală a ținut seama de facturile neînregistrate în contabilitate la momentul efectuării operațiunilor economice:

- FF nr.28.09.2007, Primăria Pădureni, total factură ...lei din care venituri în sumă de aa lei și TVA necolectată în sumă de... lei;

- FF nr. .../28.06.2010, Primăria..., total factură ... lei din care baza impozabilă ... lei și TVA colectată ... lei, înregistrată în iulie 2010;
- FF nr. .../27.08.2011, SC ..., total factură ... lei din care baza impozabilă .. lei și TVA colectată ... lei, înregistrată în septembrie 2010;
- FF nr. .../08.12.2010, S.C.**** SRL - valoare totală lei din care bază impozabilă lei și TVA în sumă de ... lei;
- FF nr./21.12.2011, S.C.**** SRL - valoare totală -.... lei din care bază impozabilă -... lei și TVA în sumă de -... lei;
- FF nr. .../17.12.2010, S.C.**** SRL - valoare totală ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă de ... lei;
- FF nr.23.12.2011, S.C.**** SRL - valoare totală -... lei din care bază impozabilă -.... lei și TVA în sumă de -... lei;
- FF nr...../25.07.2011, S.C.**** SRL - valoare totală ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă delei;
- FF nr. .../25.07.2011, S.C.**** SRL - valoare totală ... lei din care bază impozabilă lei și TVA în sumă de lei;
- FF nr./26.12.2011, S.C.**** SRL - valoare totală -... lei din care bază impozabilă -....lei și TVA în sumă de -... lei;

Temei de drept:

- diferența de la pct. 1): O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare: art. 81 alin(1) art. 82 alin. (3);
- diferența de la pct. 2 lit. a) și lit. e): Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: art. 146 alin. (1), lit.a) și b) ;
- diferența de la pct. 2 lit. b): Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: art. 145¹;
- diferența de la pct. 2 lit. c) și lit. d): Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: art. 145 alin. (2);
- diferența de la pct. 2 lit. d): Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare: art. 146 alin. (1), lit.a);

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în valoare de S1lei s-au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de S5 lei și penalități de întârziere în sumă de S5 lei.

Temei de drept:

- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare: art. 119, art. 120 și art. 120¹ alin. (2) lit.c).

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale, se rețin următoarele:

A. Cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă de xx lei aferent cărora au fost calculate obligații fiscale în sumă de... lei din care impozit pe profit în sumă de ... lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei:

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. ----- prin Compartimentul Soluționare Contestații este dacă se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care din decizia de impunere nr. FVS .../29.04.2013 nu rezultă în mod clar situația fiscală de fapt stabilită de inspecția fiscală iar documentele prezentate de societate nu pot fi considerate documente justificative legal întocmite care să probeze realitatea operațiunilor privind intrarea în gestiune a bunurilor în sumă de xx lei și utilizarea acestora în folosul activității economice desfășurată de S.C. "E" S.R.L. -----.

În fapt, prin decizia de impunere nr. F VS .../29.04.2012, organul de inspecție fiscală a reținut că cheltuielile în sumă de xx lei nu au la bază un document justificativ potrivit legii, așa cum rezultă din Procesul verbal nr. .../12.09.2012 al Gărzii Financiare ----- întocmit ca urmare a adresei DIICOT – Biroul Teritorial ..nr.../D/P/2012 prin care s-a solicitat analiza tranzacțiilor comerciale efectuate cu: S.C. A S.R.L. CUI: ****, S.C. B S.R.L. CUI: **** S.C. C S.R.L. CUI: ****, S.C. D S.R.L. CUI: ****, S.C.F S.R.L. CUI ****, societăți care *“au desfășurat operațiuni fictive”* cu mai multe societăți printre care și S.C.

"E" S.R.L. ----- și prin urmare aceasta din urmă nu putea considera cheltuielile aferente acestor tranzacții ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit și nici nu beneficiază de dreptul de a deduce TVA aferentă facturilor emise de acești furnizori.

S.C. "E" S.R.L. solicită desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală susținând că operațiunile supuse analizei sunt reale, cheltuielile aferente sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, a făcut dovada că și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza exemplarului original al facturilor primite de la furnizorii respectivi, completate în conformitate cu prevederile legale în materie și a prezentat extrasele de cont prin care a probat faptul că a achitat exclusiv prin bancă contravaloarea acestora, inclusiv valoarea TVA.

În drept, potrivit art. 19 alin. (1) și art. 21 alin. (1), art. 145 alin. (1) și alin. (2), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a normelor metodologice privind aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare:

Codul fiscal:

“ART. 19

(1) 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 veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Norme metodologice:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal.

Codul fiscal:

“ART. 21

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”.

Norme metodologice:

“22. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

Codul fiscal:

“Sfera de aplicare a dreptului de deducere

ART. 145

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

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;

Condiții de exercitare a dreptului de deducere”

“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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

“ART. 155 alin. (5)

Codul fiscal:

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

- a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;**
- b) data emiterii facturii;**
- c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;**
- d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;**
- e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;**
- f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform [art. 153](#), precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. d);**
- g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;**
- h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la [art. 133](#) alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);**
- i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la [art. 143](#) alin. (2) lit. a);**
- j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la [art. 153](#) sau [153¹](#), al cumpărătorului, în cazul aplicării [art. 126](#) alin. (4) lit. b);**
- k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;**
- l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;**
- m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;**
- n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:**
 - 1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din acest titlu sau din [Directiva a 6-a](#), ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";**
 - 2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile [art. 150](#) alin. (1) lit. b) - d) și g) sau ale [art. 160](#), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale [Directivei a 6-a](#) ori mențiunea "taxare inversă";**
 - o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;**
 - p) orice altă mențiune cerută de acest titlu."**

Așadar, conform prevederilor legale citate mai sus, 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 veniturile neimpozabile, la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Totodată, potrivit art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare 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 sunt considerate nedeductibile fiscal.

Potrivit pct. 44 din HG nr.44/2004 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.”

Totodată se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă 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, deține o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

Se reține că organele de inspecție fiscală nu s-au exprimat asupra realității tranzacțiilor efectuate de S.C. "E" S.R.L. ci în stabilirea obligațiilor suplimentare de plată s-au bazat pe constatările DIICOT- Biroul ... menționate în adresa nr. --D/P/2012 în care se afirmă că din documentele deținute de organele de cercetare penală, rezultă că S.C. A S.R.L. CUI: ****, S.C. B S.R.L. CUI: **** S.C. C S.R.L. CUI: ****, S.C. D S.R.L. CUI: ****. S.C.F S.R.L. CUI **** au desfășurat operațiuni fictive cu S.C. "E" S.R.L. ----- sau pe constatările Gărzii Financiare -Secția -----, care prin Nota de constatare nr---/07.09.2012 a reținut că în urma acestor tranzacții, prejudiciul cauzat bugetului de stat este în sumă de Q lei din care impozit pe profit în sumă de Q1 lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de Q2 lei.

Ca urmare inspecția fiscală a reținut că nu sunt îndeplinite condițiile de deductibilitate a cheltuielilor în sumă de xx lei nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile așa cum prevede art. 21 alin. (1) din din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și totodată nu sunt îndeplinite condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de la furnizorii mai sus citați în sensul că societatea nu a respectat prevederile art.145 alin. (2) din actul normativ mai sus menționat.

Se mai reține că pentru a demonstra realitatea operațiunilor și pentru a justifica destinația bunurilor achiziționate, societatea anexează pe lângă documentele analizate de organul de inspecție fiscală (facturi, extrase cont fișa partener -contului 401) notele de recepție și constatare diferențe precum și bonurile de consum întocmite electronic, documente care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât nu sunt semnate de persoana care le-a întocmit vizat și aprobat, nu sunt întocmite locuri de consum (comenzi, lucrări, etc), deci:

- nu respectă cerințele art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

”(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”.

- nu sunt întocmite în concordanță cu prevederile O.M.E.F.P. nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile precizează:

“1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;

- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
 - numărul documentului și data întocmirii acestuia;
 - menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
 - conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
 - datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
 - numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
 - alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.
- Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

3. În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz”.

Totodată trebuie ținut seama de faptul că în conformitate cu prevederile art.11 alin. (1) din Codul fiscal:

”(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 unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Prin urmare, se reține că autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic.

Cu alte cuvinte, se reține că acest text de lege conferă autorității fiscale dreptul să recalifice orice tranzacție care are scop parțial sau exclusiv fiscal intenția legiuitorului fiind de a împiedica evitarea plății impozitului prin încheierea de acte care, invocând un scop economic aparent, să urmărească de fapt, ca scop principal, un avantaj fiscal.

Concluzionând, prevederile legale citate mai sus dau expresie principiului realității economice, astfel că autoritățile fiscale, ce acționează în vederea stabilirii sumei unui impozit sau a unei taxe, trebuie să surprindă realitatea și nu aparența, or având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, așa cum au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. F VS---/29.04.2013, se reține că, în cauză organele de inspecție fiscală nu s-au bazat pe constatări proprii asupra realității tranzacțiilor or, sub imperiul celor reținute mai sus, învedereăm dispozițiile art. 7 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

”Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz”.

Totodată, potrivit art. 49 alin. (1) din actul normativ menționat mai sus:

” Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de cercetări la fața locului”.

De asemenea, potrivit art. 57 alin.(1) din același act normativ, organul fiscal poate efectua o cercetare la fața locului, tocmai pentru a determina starea de fapt fiscală.

Potrivit art. 94 alin. (1) și alin. (2) din același act normativ:

“(1) Inspekția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale,

corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale”.

Prin urmare, organele de inspekție fiscală trebuie să verifice legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectarea prevederilor legale precum și să aibă în vedere toate actele și faptele rezultate din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, analiza și evaluarea informațiilor fiscale în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse și sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că organele de inspekție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, fapt pentru care în temeiul art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial 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.” , coroborat cu alin.(3¹) al aceluiași articol, care stipulează:

„Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare” și cu pct.11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

„11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”, se va desființa Decizia de impunere nr.F-VS---/29.04.2013 emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice ----- – Activitatea de Inspekție Fiscală -----, pentru suma delei reprezentând impozit pe profit în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de... lei urmând ca organele de inspekție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, de argumentele contestatarei, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

B. Referitor la obligațiile suplimentare de plată în umă de lei din care impozitul pe profit în sumă de lei și taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei:

cauza supusă soluționării este dacă Compartimentul soluționare contestații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice a județului ----- se poate investi

cu soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care contestația nu este motivată, S.C. "E" S.R.L. neaducând nici un argument în susținerea contestației.

În fapt, deși contestă în totalitate impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată prin decizia de impunere nr. F VS ./26.04.2012, în susținerea contestației, societatea nu prezintă nici un motiv de fapt sau de drept care să justifice contestarea sumei de... lei reprezentând impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, ori argumentele aduse nu vin să creeze o altă situație de fapt fiscală care să contrazică ceea ce a stabilit de inspecția fiscală.

În acest context reținem că organul de inspecție fiscală a stabilit diferența suplimentară la impozitul pe profit în sumă de lei ca provenind din:

- impozit pe profit de plată evidențiat în contabilitate și nedeclarat, (înscrierea eronată a altei sume datorată în declarația cod „100” aferentă trim. III și IV 2008 și trim. IV 2009 neținând cont de înregistrările din contabilitate) în sumă de rrr lei;

- impozit pe profit în sumă de ... lei aferent cheltuielilor care nu sunt aferente veniturilor în sumă de.... lei, reprezentând alimente, băuturi, tipărituri electorale, afișe electorale, cheltuieli personale (plată hotel) în sumă de ww lei efectuate de către alte persoane în perioada ianuarie – august 2009, care nu privesc activitatea societății (cheltuieli hotel ----- B) sau veniturilor neînregistrate în sumă de aa lei.

Totodată se reține că diferența suplimentară de plată la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ...lei, provine din:

- suma de ...ei, TVA de plată evidențiată în contabilitate și nedeclarată ca urmare a înscrinerii eronate a altei sume datorată în declarația cod “300” aferentă lunilor aprilie, septembrie și octombrie 2007, martie, aprilie, mai, septembrie și decembrie 2008, septembrie și decembrie 2009, ianuarie, mai, iunie, iulie, octombrie, noiembrie și decembrie 2010, ianuarie, iulie, august, octombrie, noiembrie și decembrie 2011, ianuarie, aprilie și mai 2012.

- TVA de colectat pentru achiziții intracomunitare de mijloace de transport în sumă de dd lei – autoturisme pentru care societatea nu a aplicat prevederile art. 145¹ (FF nr. .../23.11.2009... – Germania, autoturism AUDI A6, valoare ... euro echivalent .. lei, TVA aferentă ... lei și FF nr. ... din 10.12.2009 ... – Germania, autoturism ..., valoare ... euro echivalent lei, TVA aferentă ... lei).

- TVA în sumă de lei dedusă de pe facturi cu cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor (cheltuieli personale, alimente, băuturi, tipărituri electorale, afișe electorale, covoare etc.);

- TVA în valoare de .. lei dedusă de pe facturi reprezentând cheltuieli personale (plată hotel) efectuate de către alte persoane în perioada ianuarie-august 2009, care nu privesc activitatea societății (cheltuieli hotel B..i).

- TVA în sumă de ... lei aferentă facturii nr. ****/28.09.2007 neînregistrată în evidența contabilă a societății.

În același timp, organul de inspecție fiscală a stabilit că societatea nu a efectuat înregistrarea în evidența contabilă a operațiunilor economico-financiare desfășurate în mod cronologic și sistematic așa cum prevede Legea contabilității nr. 82/1991, republicată la art. 2 și la art. 6, încălcând totodată și prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează: *"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 veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile"* :

- la venituri:

- FF nr..../28.06.2010, Primăria, total factură ... lei din care baza impozabilă .. lei și TVA colectată... lei, înregistrată în iulie 2010;

- FF nr. .../27.08.2011, SC...., total factură lei din care baza impozabilă ...lei și TVA colectată ... lei, înregistrată în septembrie 2010;

- FF nr./25.07.2012, Comuna ...i, total factură .. lei din care baza impozabilă 25.598 lei și TVA colectată lei, înregistrată în august 2012.

- la cheltuieli:

-FF nr...../28.06.2010, Primăria Dorna Arin, total factură .. lei din care baza impozabilă ... lei și TVA colectată ... lei, înregistrată în iulie 2010;

- FF nr...../27.08.2011, SC ...t, total factură ... lei din care baza impozabilă ... lei și TVA colectată ... lei, înregistrată în septembrie 2010;

- FF nr. .../08.12.2010, S.C.**** SRL - valoare totală ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă de 1.....lei;

- FF nr...../21.12.2011, S.C.**** SRL - valoare totală ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă de -... lei;

- FF nr...../17.12.2010, S.C.**** SRL - valoare totală ... lei din care bază impozabilă 45.459 lei și TVA în sumă de 10.910 lei;

- FF nr. .../23.12.2011, S.C.**** SRL - valoare totalălei din care bază impozabilă ...lei și TVA în sumă de -...lei;

-FF nr...../25.07.2011, S.C.**** SRL - valoare totală ...lei din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă de .. lei;

- FF nr...../25.07.2011, S.C.**** SRL - valoare totală... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă de ... lei;

- FF nr. .../12.2011, S.C.**** SRL - valoare totală ... lei din care bază impozabilă ... lei și TVA în sumă de -..... lei;

În drept, sunt incidente prevederile art. 206 alin.1 lit. c) și lit. d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“ Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept ,

d) dovezile pe care se întemeiază contestația”, coroborate cu prevederile pct. 2.5 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

„Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”.

Din dispozițiile legale invocate mai sus, se reține că prin contestație societatea trebuie să menționeze atât motivele de drept și de fapt, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-i-se substitui cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr.134 din 1 iulie 2010, republicată privind Codul de procedură civilă: ***“Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”***

Totodată se reține că principiul general se regăsește și în art. 65 alin. (1) și alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare care referitor la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, stipulează: ***“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.***

Așadar, sarcina probei nu implică un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În acest context trebuie menționat și faptul că prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că ***“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”***

Având în vedere faptul că S.C. "E" S.R.L. nu aduce nici un argument de fond în susținerea contestației cu privire la aceste capete de cerere care să fie justificat cu documente și motivat pe baza de dispoziții legale prin care să combată și să înlăture constatările echipei de inspecție fiscală, în baza art. 213 alin.(1) din Codul de procedură

fiscală, republicat care precizează: „**În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării**”, D.G.F.P. ----- prin Compartimentul soluționare contestații reține că nu se poate substitui contestatoarei cu privire la motivarea în fapt și în drept a contestației, elemente obligatorii și expres prevăzute de art. 206 alin. (1) lit. a) din actul normativ invocat mai sus.

Având în vedere și prevederile art. 213 alin. (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se specifică: **“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”**, rezultă ca organul de soluționare a contestației nu va mai proceda la analiza pe fond a cauzei referitoare la aceste capete de cerere, drept pentru care contestația formulată de S.C. "E" S.R.L. se va respinge ca nemotivată cu privire la impozitul pe profit în sumă de ... lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, obligații stabilite suplimentar de inspecția fiscală prin decizia de impunere nr. F VS .../29.04.2012, în speță fiind aplicabile și dispozițiile pct. 11.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 450/2013, care precizează: **“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

C . În ceea ce privește suma de.... lei reprezentând obligații fiscale de plată accesorii:

cauza supusă soluționării D.G.F.P. ----- prin Compartimentul soluționare contestații este să se pronunțe dacă S.C. "E" S.R.L. datorează majorările de întârziere/dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de ...lei în condițiile în care prin prezenta decizie a fost desființată parțial decizia de impunere nr. F VS .../29.04.2013 pentru obligațiile suplimentare de plată în sumă de .. lei din care impozit pe profit în sumă de .. lei și TVA de plată în sumă de ..lei și a fost respinsă parțial contestația ca nemotivată pentru suma de .. lei din care impozit pe profit în sumă de ... lei și TVA în sumă de ... lei.

În fapt, pentru neachitarea la termenele de scadență a obligațiilor fiscale suplimentare de plată în sumă totală de... lei (impozit pe profit în sumă de S2 lei și TVA în sumă de S1 lei), echipa de inspecție fiscală a stabilit obligații fiscale accesorii în sumă totală de lei din care:

- S3 lei – dobânzi impozit pe profit;
- S4 lei – penalități de întârziere impozit pe profit;
- S5 lei – dobânzi taxă pe valoarea adăugată;
- S6 lei – penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată.

În drept, speței analizate îi sunt aplicabile prevederile art. 119 alin. (1), art. 120 alin. (1), (2) și (7) precum și art. 120¹ ale Cap. 3 din O.G. nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, unde referitor la calculul majorărilor (dobânzilor) de întârziere, se precizează:

"Art. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere".

"ART. 120

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.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv".

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,10% (n.n.- prin modificări ulterioare - 0,05%,004%) pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

"ART. 120^{^1}

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."

Din conținutul prevederilor legale citate mai sus, se reține că "pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată", se datorează bugetului de stat majorări de întârziere (dobânzi) și penalități de întârziere, obligații de plată suplimentare care se calculează pentru perioada cuprinsă între termenul de scadență a debitului și până la data stingerii sumelor datorate.

Așadar stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul și prin urmare, potrivit principiul de drept conform căruia accesoriul urmează principalul se va respinge parțial contestația ca nemotivată pentru majorările (dobânzile) și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei [(.. (pentruTVA) aferente debitelor datorate cu titlul de impozit pe profit și taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de lei (impozit pe profit =... lei+TVA =lei) pentru care contestația a fost respinsă ca nemotivată prin prezenta decizie și se va desființa parțial decizia de impunere nr. F VS .../29.04.2013 pentru suma de ...lei din care dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe profit în sumă de ... lei, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de lei aferente taxei pe valoarea adăugată de plată în sumă de lei pentru care decizia de impunere nr. F VS .../29.04.2013 a fost parțial desființată.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie precum și a prevederilor art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E

Art. 1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F VS 476/29.04.2013 **pentru suma totală de ... reprezentând:**

- lei - impozit pe profit;

- ... lei - taxă pe valoarea adăugată;

- ..lei - dobânzi -impozit pe profit;

- .. lei- penalități - impozitului pe profit;

- ... lei - dobânzi -taxă pe valoarea adăugată;

- ... lei - penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată în vederea refacerii controlului pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, conform celor reținute mai sus.

Art. 2. Respingerea parțială a contestației formulată de S.C. "E" S.R.L. CUI: ----- cu sediul în -----, str. -----, nr. 2, jud. -----, ca nemotivată, **pentru suma de lei**, din care:

- lei – **impozit pe profit;**
- lei – **dobânzi impozit pe profit;**
- ... lei – **penalități de întârziere impozit pe profit;**
- ... lei – **taxă pe valoarea adăugată;**
- ... lei – **dobânzi taxă pe valoarea adăugată;**
- ... lei – **penalități de întârziere taxă pe valoarea adăugată** și menținerea

acestei sume ca datorată și corect stabilită prin Decizia de impunere nr. F-VS nr. 467/29.04.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală emisă de Activitatea de inspecție fiscală -----.

Art. 3. Decizia D.G.F.P. nr. 84/30.07.2013 se comunică în conformitate cu prevederile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare celor în drept.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul ----- în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....

Red/dact: 4 ex.
V.B.