



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală a Finanțelor
Publice Caraș-Severin
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Valea Domanului II, nr.17
Localitatea Reșița
Județul Caraș-Severin
Tel : 0255/214197
Fax :0255/220103

DECIZIA NR.

privind soluționarea contestației formulate de **SC X SRL – în faliment**,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice
sub nr.../...2013

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice, a fost sesizat de către Serviciul Inspecție Fiscală nr... din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, prin adresa nr.../...2013 înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr.../...2013, asupra contestației formulate prin lichidator judiciar S.C.P. I S.P.R.L de **SC X SRL**, cu sediul în

SC X SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr...../.....2012, emisă de Serviciul Inspecție Fiscală nr.....din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

De asemenea, SC X – în faliment se îndreaptă și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr...../.....2012 și a Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.../...2012, întocmite de Serviciul Inspecție Fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată **SC x SRL – în faliment**, contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr./.....2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2012 pentru suma totală de lei, din care: suma de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată și suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

De asemenea, contestă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, întocmită de Serviciul Inspecție Fiscală nr..... din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, precum și masa impozabilă stabilită suplimentar și modul de determinare a acesteia.

Societatea contestatoare precizează că nu fac obiectul contestației sumele stabilite suplimentar care izvorăsc din înregistrarea facturilor de stornare, respectiv suma de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar și suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

În susținerea cauzei contestatoarea invocă următoarele:

Contestatoarea arată că în urma inspecției fiscale desfășurate la **SC X SRL – în faliment** pentru perioada2010-.....2011, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de profit impozabil suplimentar în sumă de lei, care a generat o diferență de impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei, precum și o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă de ... lei.

Societatea contestatoare consideră că nu datorează aceste debite, fiind stabilite în mod netemeinic și nelegal, pentru următoarele motive:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit

Contestatoarea arată că suma de lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată se întemeiază pe venituri impozabile nedeclarate de societate și de cheltuieli cu caracter nedeductibil la calculul impozitului pe profit.

Societatea contestatoare susține că baza de impozitare pentru fiecare categorie de impozit este greșit stabilită și implicit impozitul este nedatorat, având în vedere următoarele considerente:

1.1. Contestatoarea susține că, nu există venituri impozabile nedeclarate de societate, organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea a obținut venituri impozabile din vânzarea cu amănuntul al cărnii și produselor din carne, mai mari decât veniturile impozabile înregistrate în contabilitatea firmei, stabilind că în perioada de referință veniturile impozabile neevidențiate de societate sunt în sumă de lei, sumă cu care s-a majorat baza de impozitare.

În opinia contestatoarei este pur arbitrar modul în care a fost calculată baza suplimentară de impozitare, impunerea a fost de fapt rezultatul unui calcul matematic aplicat unor constatări ale altor organe de control, constatări care nu sunt definitive.

Societatea contestă concluziile inspecțiilor fiscale, deoarece se întemeiază pe studiul unor hârtii care nu au calitatea de documente contabile, respectiv a unor agende și caiete numite cu generozitate "foi volante", care se presupune că sunt notate evidențe de gestiune și monetare zilnice ale punctelor de lucru ale societății.

Contestatoarea menționează că deține toate registrele de contabilitate obligatorii potrivit art.20 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată (registru-jurnal, registru inventar și cartea-mare).

Contestatoarea consideră greșită concluzia inspectorilor fiscali că ar fi existat venituri impozabile nedeclarate, câtă vreme societatea nu își însușește și nu recunoaște respectivele hârtii ca fiind cu caracterul de evidență contabilă, de gestiune sau orice alt fel de evidență. Aceste caiete pot fi în opinia contestatoarei orice însemnări personale ale oricui și nu sunt în nici un fel corelate cu intrările de marfă ale societății, cum s-ar întâmpla dacă ar fi într-adevăr venituri nedeclarate din vânzările de marfă.

Pe de altă parte, contestatoarea consideră că orice calcul al impozitului pe profit este prematur, deoarece nu poate fi calculat impozit suplimentar de plată la o bază de

impozitare a cărei existență face obiectul cercetării în dosarul penal nr..../P/2011 al IPJ, dosar care nu a fost soluționat până la această dată.

1.2 Societatea susține că a procedat corect considerând deductibilă cheltuiala cu curentul electric de la furnizorul ... și SCSA, organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea a înregistrat în mod eronat ca și cheltuială deductibilă suma de lei reprezentând facturi de utilități, deoarece facturile analizate au fost emise pentru adresa “.....”, iar societatea nu are sediu ori punct de lucru la aceea adresă.

În opinia contestatoarei, acest argument “este ușor demontabil”, prin faptul că în perioada “2004-009” societatea a avut sediul social la adresa din, iar după schimbarea sediului social la adresa actuală din, a fost omisă modificarea la furnizor a adresei de facturare a serviciului de energie electrică. Pe de altă parte, contestatoarea arată că în cuprinsul facturilor analizate sunt enumerate locațiile care au beneficiat de serviciile de energie electrică, respectiv:../...2009;../...2010;../...2010;../...2010;F../...2010;F../...2010;F/2010;F/2011;F/2011;F/2011;F/2011 – facturi aferente punctului de lucru din

Contestatoarea susține că aceste locații sunt adresele punctelor de lucru ale societății, ceea ce înseamnă că societatea a beneficiat efectiv de aceste servicii, iar cheltuiala cu aceste servicii este deductibilă la calculul impozitului pe profit.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

Contestatoarea arată că suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar reprezintă TVA aferentă veniturilor impozabile nedeclarate de societate și TVA aferentă unor cheltuieli cu caracter nedeductibil la calculul impozitului pe profit.

2.1. Contestatoarea susține că nu avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată în absența vânzării de marfă, organele de inspecție fiscală calculând taxa pe valoarea adăugată colectată la aceleași venituri impozabile nedeclarate, pe care le-a contestat la impozitul pe profit, stabilind în sarcina sa suma de lei reprezentând TVA aferentă “însemnărilor din foi volante”.

În opinia contestatoarei, aprecierile organelor de inspecție fiscală sunt eronate, deoarece nu ar fi putut colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă unor vânzări pe care nu le consideră ca fiind ale societății, așa cum a mai argumentat în contestație, aceste “foi volante” nu reflectă vânzări reale ale societății și nu pot fi atribuite în mod discreționar societății, peste înregistrările contabile deja existente, taxa pe valoarea adăugată fiind adăugată în mod artificial de organele de inspecție fiscală, fără să existe o încasare de TVA efectivă.

2.2 În ceea ce privește suma de 1.664 lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu utilități, contestatoarea susține că aceasta este deductibilă.

Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au apreciat pe de o parte că taxa pe valoarea adăugată cuprinsă în facturile emise de “...L” și “SC ...SA este nedeductibilă pentru că nu este o cheltuială destinată operațiunilor taxabile, iar pe de altă parte pentru că factura este emisă cu o altă adresă decât sediu sau punct de lucru declarat.

Contestatoarea susține că taxa pe valoarea adăugată în sumă de..... lei este deductibilă, deoarece din cuprinsul facturilor analizate rezultă că beneficiarul serviciilor de energie electrică este societatea prin punctele sale de lucru declarate la Registrul comerțului, fiind îndeplinită condiția prevăzută la art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal.

Pe de altă parte, contestatoarea susține că facturile emise de furnizor au suficiente elemente care să permită identificarea contribuabilului beneficiar, chiar dacă adresa de facturare nu mai este de actualitate. Referitor la acest aspect, contestatoarea menționează că la adresa din „....” a fost sediul social al societății până la data de2009, iar pe facturile analizate, din eroare a fost menținută această adresă, dar celelalte date de identificare (nume, CUI, numărul de ordine în Registrul Comerțului) au fost trecute în mod corect.

Prin urmare, contestatoarea consideră că nu a încălcat prevederile articolului 155 din Codul fiscal, întrucât existau date de identificare fiscală ale clientului, fiind vorba de o eroare materială care putea fi îndreptată punând ștampila și semnătura pe facturile emise.

În concluzie, contestatoarea consideră că organele de inspecție fiscală trebuiau să ia în considerare toate aceste elemente care pot duce la soluționarea corectă a unei stări de fapt, iar dacă lipsa unui element dintr-un document poate fi suplinită prin alte dovezi pertinente și printr-un efort rezonabil, refuzul recunoașterii dreptului de deducere poate fi interpretat ca o încălcare a obligațiilor fiscale.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina SC x SRL – în faliment prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.F-.../...2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.F-CS.../.....2012, obligații fiscale în sumă totală ... lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit suplimentar de plată,
- lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

Prin Raportul de inspecție fiscală nr...../....2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. În ceea ce privește impozitul pe profit

Perioada verificată:2010-.....2011.

Organele de inspecție fiscală în urma verificării efectuate au constatat aspecte care au dus la modificarea bazei de impunere, după cum urmează:

1. În perioada verificată, societatea a obținut venituri impozabile din vânzarea cu amănuntul al cărnii și produselor din carne.

Din documentele puse la dispoziție de organele Gărzii Financiare - Secția, organele de inspecție fiscală au constatat că acestea cuprind evidența cantitativ-valorică la produse din carne, retururile de marfă pe gestiuni și monetarele zilnice aferente magazinelor 1,3 și 4 aparținând societății.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că monetarele întocmite de societate pe “foi volante (caiet)” cuprind încasările zilnice de numerar rezultat din vânzarea de marfă în perioada ...2010 - ...2011, prin magazinele deținute de societate, magazine declarate la organul fiscal, încasări care nu au fost înregistrate în evidența tehnico-operativă și contabilă a societății.

Organele de inspecție fiscală arată că au procedat la centralizarea vânzarilor de marfă pe baza monetarelor întocmite de societate pe “foi volante”, pe care le-au comparat cu veniturile evidențiate în contabilitatea societății stabilind că, în perioada ...2010 – ...2011, societatea a realizat prin cele trei magazine, vânzări de marfă în sumă

totală de ...lei(anexa nr.9), din care în anul 2010 vânzări în sumă de lei, iar în perioada ...2011 –2011 vânzări în sumă de lei.

Organele de inspecție au stabilit că din totalul vânzărilor de marfă neevidențiate aferente perioadei ...2010 –2011 în sumă totală de lei, veniturile neevidențiate sunt în sumă de lei, după cum urmează:

- **pentru perioada ...2010 –2010** din totalul vânzărilor de marfuri neevidențiate în suma de lei, veniturile neevidențiate sunt în sumă de lei (...lei x 19:119 = lei TVA) – anexa nr.9 ;

- **pentru perioada2010 –2011** din totalul vânzărilor de mărfuri neevidențiate în sumă de lei, veniturile neevidențiate sunt în suma de lei (... lei x 24:124 = lei TVA) – anexa nr.9

Organele de inspecție fiscală consemnează că în conformitate cu prevederile art.22 din O.G.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societatea avea obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile, precum și obligația de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele , taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

2. Totodată, organele de inspecție fiscală din verificarea facturilor emise de societatea x SRL, și confruntarea acestora cu registrul de vânzări de TVA, au constatat că societatea a evidențiat fără a avea documente justificative, stornări de facturi emise în sumă totală de lei.

Organele de inspecție fiscală în urma controlului efectuat au stabilit că veniturile evidențiate ca stornate, în perioada20102010 din evidența contabilă sunt în sumă de lei (anexa nr.10).

Întrucât aceste înregistrări în contabilitate, nu au la bază un document justificativ potrivit legii, prin care societatea să facă dovada efectuării operațiunilor aferente veniturilor stornate, organele de inspecție fiscală au stabilit că prin stornarea veniturilor implicit s-au majorat cheltuielile și ca urmare societatea a diminuat baza impozabilă la calculul rezultatului financiar (pierdere) pe anul 2010.

Organele de inspecție fiscală invocă nerespectarea de către societate a prevederilor art.21, alin.(4), lit.f.) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

3. În urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au mai constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli care nu justifică veniturile realizate.

Astfel, organele de inspecție fiscală consemnează că societatea a evidențiat în contabilitatea societății facturi de utilități, unde societatea are calitatea de client pentru “...” și “SC p S.A.”, facturile fiind emise pe adresa, “strada”.

Totodată, organele de inspecție fiscală arată că din accesarea site-ului ANAF – și INFOPC pregătirea controlului (anexa nr.11) au constatat, următoarele:

- sediul social al societății este în str.....
- domiciliul fiscal al societății este în....., strada
- puncte de lucru declarate de societate:
 - str.....;
 -, Complex comercial
 -, P-ța, Spatiu comercial;
 -, ..str.
 -, str.....;
 -, str.....i.

Având în vedere faptul că, la adresa din “...., strada” societatea nu figurează cu “...sediul social sau locul unde exercită gestiunea”, așa cum este prevăzut la Cap.II, art.21, pct.(4), lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit că, cheltuielile cu utilități în sumă totală de ... lei (.... lei total factură – lei TVA aferentă) efectuate la această adresă sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

Organele de inspecție fiscală consemnează că în urma analizei dosarului fiscal “Declarațiile privind impozitul pe profit” ale SC x SRL, depuse la A.F.P. au constatat că societatea declară o pierdere fiscală în suma totală delei, după cum urmează:

- pentru anul 2009 - lei;
- pentru anul 2010 - lei;
- pentru anul 2011 - ... lei.

Sintetizând cele de mai sus, organele de inspecție fiscală consemnează că, în urma controlului efectuat au rezultat următoarele diferențe, care vor influența rezultatele financiare obținute de societate, astfel:

- Pentru **anul 2010** au stabilit o diferență în sumă totală de lei, reprezentând:
- ... lei - venituri neevidențiate, din care: pentru perioada2010 –2010 – suma de ... lei (.... lei x 19:119=.... lei TVA aferent), iar pentru perioada ...2010 - ...2010 – suma de lei (.... lei x 24:124=...lei TVA aferent);
 - lei - venituri stornate fără document justificativ;
 - lei - cheltuieli nedeductibile (.... lei – ... lei TVA aferent).

Pentru **anul 2011 (perioada2011 –2011)** au stabilit o diferență în sumă totală de lei, reprezentând:

- lei - venituri neevidențiate (... lei x 24:124 = lei TVA aferent);
- ... lei - cheltuieli nedeductibile (... lei – ... lei TVA aferent).

În consecință, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului financiar declarat de societate, respectiv pierdere fiscală în sumă totală de lei, funcție de veniturile și cheltuieli nedeductibile sus menționate, rezultând o diferență de profit impozabil în sumă de lei, pentru care au calculat un impozit pe profit datorat bugetului de stat în sumă de ... lei (... lei X 16% lei).

Organele de inspecție fiscală precizează că potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, profitul impozabil s-a calculat ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, pe fiecare an fiscal.

Având în vedere faptul că, pentru perioada supusă inspecției fiscale2010 – ...2011, societatea se afla în procedură de insolvență, pentru diferența suplimentară de impozit pe profit stabilit în sarcina societății în sumă totală de lei, organele de inspecție fiscală precizează că nu au calculat accesorii aferente, deoarece au ținut cont de prevederile art.39 alin.(4) din Legea 85/2006 privind procedura insolvenței, care stipulează: “nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel...numite generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute ulterior datei deschiderii...procedurii..”.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată

Perioada verificată:2010 –2011.

În urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată deductibilă provine în principal din achiziții de materie primă (carne de porc și vită), materie auxiliară (condimente, mațe) consumabile și alte servicii (transport, apă canal, telefon, energie electrică, gaz etc).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată, pe perioada verificată organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a obținut venituri din vânzări de carne și produse din carne către persoane fizice prin magazinele proprii și către persoane juridice. Pentru operațiunile de livrare către persoanele juridice societatea întocmește facturi fiscale în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având înscrisă taxa pe valoarea adăugată în cotă standard de 19%, respectiv de 24%.

Urmare a verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că diferențele stabilite la impozitul pe profit au dus și la modificarea bazei de impunere și implicit a taxei pe valoarea adăugată pe perioada verificată, astfel:

2.1. Organele de inspecție fiscală urmare a celor constatate la capitolul "Impozit pe profit" din raportul de inspecție fiscală, respectiv faptul că, societatea contestatoare nu a înregistrat în evidența contabilă monetarele întocmite pe "foi volante" (caiet), care reprezintă încasările zilnice de numerar rezultate din vânzările de marfă efectuate în perioada2010 – ...2011 în valoare totală de ... lei, au stabilit că societatea nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de lei, după cum urmează:

- ... lei (... lei X 19:119 = ... lei TVA aferent);
- ... lei (... lei X 24 :124 = ... lei TVA aferent).

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru vânzările de marfă neînregistrate în evidența contabilă aferente perioadei ...2010-....2010 cota de TVA a fost de 19%, iar pentru vânzările de marfă neînregistrate în evidența contabilă aferente perioadei2010-...2011 cota de TVA a fost de 24%.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată sunt reglementate de prevederile art.134 alin.(4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

2.2 Totodată, în urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor stornate fără document justificativ în cuantum de ... lei (aspect consemnat la capitolul impozitul pe profit din raportul de inspecție fiscală) este în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de ... lei a fost eronat stornată de societate din evidența contabilă din contul 4427 "TVA colectată" și din registrul jurnal de vânzări.

2.3. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor de utilități (aspect consemnat la capitolul impozitul pe profit), este în sumă totală de lei.

Organele de inspecție fiscală consemnează că din datele existente la dosarul fiscal societatea figurează cu următoarele termene privind perioada fiscală de plată a TVA:

- TVA lunar în perioada2005 –2010;

- TVA trimestrial în perioada 01.01.2011 – prezent.

Organele de inspecție fiscală în urma controlului efectuat nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, fiind încălcate prevederile art.145 alin.2) lit.a) și art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere faptul că, pentru perioada supusă inspecției fiscale ...2010 –2011, societatea se afla în procedură de insolvență, pentru diferența suplimentară de taxă pe valoarea adăugată stabilită în sarcina societății în sumă totală de lei, organele de inspecție fiscală precizează că nu au calculat accesorii aferente, deoarece au ținut cont de prevederile art.39 alin.(4) din Legea 85/2006 privind procedura insolvenței, care stipulează: “nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel...numite generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute ulterior datei deschiderii...procedurii..”.

În sinteză, organele de inspecție fiscală consemnează că au stabilit în sarcina societății, următoarele obligații fiscale:

- ... lei – impozit pe profit suplimentar de plată,
- lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

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

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2012, rezultă că organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. ... - Activitatea de Inspecție Fiscală au stabilit în sarcina **SC x SRL – în faliment** obligații fiscale în sumă totală lei, reprezentând:

- lei – impozit pe profit suplimentar de plată,
- lei – taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată.

De precizat este faptul că, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, din cele consemnate în conținutul Raportului de inspecție fiscală nr.../...2012, rezultă că în sarcina contestatoarei a fost stabilită o diferență de taxa pe valoarea adăugată în cuantum de lei (.... lei + ... lei + ... lei), însă la Capitolul VII “Sinteza constatărilor fiscale” din Raportul de inspecție fiscală s-a înscris suma de ... lei, sumă care a fost preluată ca obligație de plată și în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2012.

SC x SRL – în faliment contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2012, emisă de Serviciul Inspecție Fiscală nr... din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr.../...2012, pentru suma totală de lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

1. Referitor la suma totală de reprezentând :

-lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,

- ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..../....2012,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publiceprin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., prin adresa nr..../...2013, plîngerea penală nr.../...2013, asupra aspectelor consemnate în Procesul verbal nr..../....2012, care se regăsesc și în Raportul de inspecție fiscală nr. nr.../...2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr./...2012.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice ...-Serviciul Inspecție Fiscală nr...., urmare adresei nr..../...2012 înaintată de Garda Financiară – Secția Caraș-Severin și înregistrată la D.G.F.P. Caraș-Severin – Activitatea Metodologie și Administrarea Veniturilor Statului, au procedat la determinarea în întregime a obligațiilor fiscale la bugetul consolidat al statului la **SC x SRL – în faliment** aferente operațiunilor consemnate în Procesul verbal al Gărzii Financiare – Secția Caraș-Severin nr..../...2012.

Perioada verificată:2010 – ...2011.

Organele de inspecție fiscală din documentele puse la dispoziție de organele Gărzii Financiare - Secția, au constatat că acestea cuprind evidența cantitativ-valorică la produse din carne, retururile de marfă pe gestiuni și monetarele zilnice aferente magazinelor ... 4 aparținând societății.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că monetarele întocmite de societate pe “foi volante (caiet)” cuprind încasările zilnice de numerar rezultate din vânzările de marfă în perioada ..2010 - ...2011, prin magazinele deținute de societate, magazine declarate la organul fiscal, încasări care nu au fost înregistrate în evidența tehnico-operativă și contabilă a societății.

Din centralizarea vânzărilor de marfă pe baza monetarelor întocmite de societate pe foi volante (caiet) și compararea acestora cu veniturile evidențiate în contabilitatea societății, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada ...2010 –2011, contestatoarea a realizat prin cele trei magazine, vânzări de marfă în sumă totală de ... lei, din care: pentru anul 2010 vânzări în sumă de ... lei, iar pentru perioada2011 –2011 vânzări în sumă de lei.

Din totalul vânzărilor de marfă neevidențiate aferente perioadei ...2010 – ...2011 în sumă de ... lei, organele de inspecție fiscală au stabilit că veniturile neevidențiate de societate sunt în sumă de ... lei, pentru care trebuia să colecteze taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei.

Având în vedere faptul că, pentru perioada supusă inspecției fiscale2010 – ...2011, societatea se afla în procedură de insolvență, pentru diferențele suplimentare de impozit pe profit și taxa pe valoarea adăugată stabilită în sarcina societății contestatoare, organele de inspecție fiscală nu au calculat accesorii aferente, deoarece au ținut cont de prevederile art.39 alin.(4) din Legea 85/2006 privind procedura insolvenței.

Constatările mai sus prezentate au fost consemnate în procesul verbal nr..../...2012 întocmit de organele de inspecție fiscală, în baza căruia s-a întocmit plângerea penală nr..../...2013 (existentă în copie la dosarul cauzei) formulată împotriva fostului administrator al societății d-na, în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute la art.9 alin.(1) lit.b) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

- Din conținutul plângerii penale nr..../...2013, reținem următoarele:
- *“...societatea nu a înregistrat venituri în sumă totală de ... lei, din care ... lei în anul 2010 și ...lei în anul 2011....La calcularea bazei impozabile și a impozitului pe profit corespunzătoare veniturilor din vânzări nedeclarate de societate s-a ținut cont de pierderea fiscală declarată de societate la ...2010 în sumă de ... lei, astfel că impozitul pe profit s-a calculat prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de impunere rămasă după acoperirea pierderii, rezultând un impozit pe profit în sumă de ... lei....Ca urmare a celor prezentate la punctul 1 de la capitolul Impozit pe profit s-a constatat că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă monetarele întocmite de societate pe foi volante(caiet). Acestea reprezintă încasările zilnice de numerar rezultat din vânzarea de marfă în perioada ...2010-...2011 în valoarea totală de lei. Societatea verificată nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă monetarelor întocmite de societate pe foi volante (caiet) în sumă de lei...”*

Totodată, s-a reținut faptul că în conformitate cu art.15 din Codul de procedură penală, D.G.F.P. s-a constituit parte civilă cu suma de ... lei, reprezentând prejudiciu adus bugetului de stat, solicitând să fie aplicate și prevederile art.163-167 din Codul de procedură penală.

De asemenea, în urma controlului efectuat organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea contestatoare a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor obținute, constând în facturi de utilități, unde societatea are calitatea de client pentru “...SA” și “SC... S.A.”, facturile fiind emise pe o adresă, respectiv diferită față de cea unde societatea are sediul social sau locul unde exercită gestiunea.

Având în vedere cele mai sus arătate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare a încălcat prevederile art.21 alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care au stabilit că, cheltuielile cu utilități în sumă totală de ... lei efectuate la această adresă sunt cheltuieli nedeductibile fiscal.

În drept, sunt incidente prevederile art.214 alin.(1) lit.a) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă
(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:*

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

[...]

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului pentru care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organele de soluționare competent potrivit alin.(2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.”

iar la art.216 alin.(4) din același act normativ se precizează:

[...]

(4) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art.214

În aceste condiții, se reține că, între stabilirea obligațiilor fiscale constatate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2012, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite și consemnate prin Procesul Verbal nr.../...2012 ale căror constatări se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../2012, care a stat la baza emiterii decizii de impunere contestată parțial de **SC x SRL – în faliment**, există o stânsă interdependență de care depinde soluționarea cauzei pe cale administrativă.

Această, interdependență constă în faptul că, organele de inspecție fiscală au considerat că există elemente ale faptei de evaziune fiscală, referitoare la faptul că SC x SRL – în faliment nu a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă totală de ... lei și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei, pentru monetarele întocmite de societate pe foi volante (caiet), care reprezintă în opinia acestora încasările zilnice de numerar rezultat din vânzarea de marfă efectuată în perioada2010-...2011.

Astfel, se reține că aspectele sesizate organelor de cercetare penală se referă la constatarea de către organele de inspecție fiscală a faptului că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă totală de ... lei cărora le-ar corespunde un impozit pe profit în sumă de ... lei și nu a colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei.

Totodată, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea rezultatului financiar declarat de societate, respectiv pierdere fiscală și determinarea unui impozit pe profit suplimentar de plată în sumă de ... lei, urmare a constatărilor privind veniturile neînregistrate și a altor constatări ce nu fac obiectul plângerii penale, respectiv: cheltuieli considerate nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit și venituri stornate (necontestate de societate).

În cauza analizată, cum legat de cele două influențe (venituri neevidențiate și cheltuieli nedeductibile fiscal), organele de inspecție fiscală nu au stabilit în raportul de inspecție fiscală consecința fiscală pentru fiecare din acestea, datorită faptului că societatea contestatoare înregistra pierdere fiscală, organele de soluționare rețin că diferența suplimentară reprezentând impozit pe profit în sumă de lei contestată de societate, nu poate fi analizată și soluționată decât în integralitatea sa, așa cum a fost tratată și de către organele de inspecție fiscală.

Astfel, organele de soluționare nu se pot pronunța pe fondul cauzei înainte de a se finaliza soluționarea laturii penale, având în vedere principiul de drept conform căruia *“penalul ține în loc civilul”*, în cauză prioritate de soluționare o au organele penale, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, ce atrage plata la bugetul statului a obligațiilor datorate și stabilite în virtutea acestor fapte.

Se reține că, potrivit doctrinei, acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauză materială unică a celor două acțiuni este

săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei.

Totodată, precizăm că și Curtea Constituțională prin Decizia nr..../....2004, prin care a respins excepția de neconstituționalitate a prevederilor art.183 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit art.214 alin.(1) lit.a) după renumerotare, s-a pronunțat în sensul că "întâietatea rezolvării acțiunii penale este neîndoielnic justificată și consacrată ca atare și de prevederile art.19 alin.(2) din Codul de Procedură penală, scopul suspendării constituindu-l tocmai verificarea existenței sau nu a infracțiunii cu privire la care instanța are unele indicii."

În aceste sens este și decizia Curții Constituționale nr.72 din 28.05.1996, unde s-a reținut că " nu trebuie ignorate nici prevederile art.22 alin.(1) din Codul de procedură penală, potrivit cărora hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile cu privire la existența faptei, a persoanei care a săvârșit-o și a vinovăției acesteia".

De asemenea, prin Decizia nr..../....2004, Curtea Constituțională a constatat că, "pentru identitate de rațiune, cele statuate în materie civilă își găsesc justificarea și în ceea ce privește acțiunile în contencios administrativ."

Având în vedere faptul că, faptele constatate prin Raportul de inspecție fiscală nr..../....2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012 contestate parțial, sunt cercetate de organele abilitate, care se vor pronunța asupra existenței sau inexistenței unor infracțiuni, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru suma totală de lei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art.214 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu."

De asemenea, pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează că:

"10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și irevocabilă a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate.(...)"

2. Referitor la suma totală de ... lei reprezentând :

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
 - ... lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..../....2012,

cauza supusă soluționării este dacă societatea poate beneficia de deducerea fiscală a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferentă unor facturi de

utilitati, în condițiile în care aduce în susținerea cauzei documente justificative care nu au fost avute în vedere de organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală în urma controlului efectuat nu au acordat contestatoarei drept de deducere a cheltuielilor în sumă totală de ... lei și a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei înscrisă într-un număr de ... facturi de utilități emise de furnizorul ".... SA" (prezentate în anexa nr.11 la raportul de inspecție fiscală), întrucât aceste facturi au fost emise pe adresa "...", adresă la care societatea nu figurează nici cu sediul societății și nici ca punct de lucru declarat.

În drept, prevederile art.19 alin.(1), art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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.

[...]

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.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată speței îi sunt aplicabile prevederile art 145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, care stipulează:

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

ART. 146

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

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

coroborat cu prevederile pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

iar la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“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) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) 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;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune”.

Din coroborarea prevederilor legale mai sus citate se reține că sunt considerate cheltuieli deductibile la calcul profitului impozabil, doar acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de veniturilor impozabile.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face pe baza exemplarului original al facturii fiscale, care trebuie să cuprindă cel puțin informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Așa cum rezultă din situația de fapt prezentată, organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatoarei drept de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, înscrisă într-un număr de facturi reprezentând servicii de utilități (energie electrică) de la furnizorul "... SA", întrucât acestea facturi au fost emise pe adresa "...", adresă la care societatea nu figurează nici cu sediul societății și nici ca punct de lucru declarat.

În susținerea cauzei, contestatoarea a anexat cele ... facturi de utilități împreună cu documente suplimentare (anexe), respectiv:

F./2009,F./2010;F.7/2010;F./2010;F./2010;F./2010;F./2010;F./2010;F./2010;F./2010;F./2011;F./2011;F./2011;F./2011.

Raportat la documentele depuse de contestatoare, organele de inspecție fiscală prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../....2013, organele de inspecție fiscală aduc următoarele precizări:” În susținerea contestației societatea depune documente suplimentare pentru o parte din facturile la care se referă în contestație , respectiv un număr de ... facturi față de cele ...conținute în anexa 11 a Raportului de inspecție fiscală. Din aceste documente rezultă locația pentru care s-au facturat consumurile de utilități, aceasta fiind carmangeria situată în și care aparține societății”.

Totodată, în referat se precizează că facturile pentru care societatea a depus documente justificative în susținerea contestației sunt în sumă totală de ... lei din care ... lei TVA, astfel baza de impozitare în ceea ce privește impozitul pe profit este de ... lei (... lei – ... lei TVA aferent) cu un impozit pe profit corespunzător de ... lei, calculat prin aplicarea cotei legale de 16% asupra bazei de impozitare.

În concluzie, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală consemnează că, prin depunerea la dosarul contestației a documentelor suplimentare, societatea contestatoare justifică dreptul de deducere a cheltuielilor cu utilități în sumă totală de ... lei și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei efectuate la punctul de lucru – carmangerie, fapt pentru care propun admiterea în favoarea societății a contestației pentru impozitul pe profit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de.... lei.

Având în vedere situația de fapt și de drept sus prezentată și ținând cont de propunerile organelor de inspecție fiscală din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../....2013, se va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(1), (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat,

contestația va fi admisă pentru suma de... lei reprezentând impozit pe profit și suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cu consecința anulării parțiale a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../....2012, pentru aceste sume.

3. Referitor la suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .../...2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr..../...2012,

cauza supusă soluționării este dacă societatea contestatoare poate beneficia de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturi de utilități primite de la furnizori, în condițiile în care nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că achizițiile serviciilor înscrise în respectivele facturi sunt aferente operațiunilor sale taxabile.

În fapt, organele de inspecție fiscală în urma controlului efectuat au constatat că, societatea contestatoare a dedus eronat taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unui număr de ... facturi de utilități emise de furnizorul "SC P SA" (prezentate în anexa 11 la raportul de inspecție fiscală), facturi care au fost emise pe adresa "... strada", adresă la care societatea nu figurează nici cu sediul societății și nici ca punct de lucru declarat.

Organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) și ale art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care nu i-au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei înscrisă în facturile respective.

În drept, prevederile art 145 alin.(2) lit.a), art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

"ART.145

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

a) operațiuni taxabile;

[...]

ART. 146

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

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

coroborat cu prevederile pct.46 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, 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.

iar la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

"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) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153 ale reprezentantului fiscal;

h) 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;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹, la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152², la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune”.

Din prevederile legale mai sus citate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se face pe baza exemplarului original al facturii fiscale, care trebuie să cuprindă cel puțin informațiile obligatorii prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspecție fiscală nr..../...2012, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoarei drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă unui număr de facturi de utilități emise de furnizorul “SC P SA” (prezentate în anexa 11 la raportul de inspecție fiscală), pe motiv că acestea au fost emise pe adresa “...”, adresă la care societatea nu figurează nici cu sediul societății și nici ca punct de lucru declarat.

Referitor la aceste facturi de utilități se reține că, societatea contestatoare își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, doar dacă acestea conțin toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, respectiv art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Or, în condițiile în care facturile în cauză au fost emise la adresa din "..., strada ...", la care societatea nu figurează nici cu sediul societății și nici ca punct de lucru declarat, acestea nu conțin informațiile obligatorii prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, respectiv art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, astfel că, contestatoarea nu își poate exercita dreptul de deducere a taxei.

De precizat este faptul că, prin contestația formulată însăși societatea contestatoare recunoaște că "adresa de facturare nu mai este de actualitate".

Se reține că, societatea contestatoare nu a depus în susținerea cauzei documente justificative, iar argumentele prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să combată situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

La art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“ART. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Având în vedere cele mai sus prezentate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei, fapt pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată, pentru această sumă.

Referitor la faptul că societatea contestatoare se îndreaptă și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr..../....2012, se reține că, potrivit prevederilor art.109 alin.(1), (2), (3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

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

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

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

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

Iar, potrivit prevederilor art.85 alin.(1) din același act normativ:

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

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
b) **prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri**”.

Totodată, în conformitate cu prevederile stipulate la art.86 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale”.

Așadar, în conformitate cu aceste prevederi legale, raportul de inspecție fiscală reprezintă un act administrativ fiscal premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal consemnate în raport fiind valorificate, în situația în care baza de impunere se modifică, prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță, sau, în cazul în care baza de impunere nu se modifică, prin emiterea deciziei privind nemodificarea bazei de impunere, act administrativ asimilat deciziei de impunere.

4. Referitor la contestația îndreptată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. ... prin Serviciul Soluționare Contestații are competență materială în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la stabilirea de impozite și taxe, contribuții, datorie vamală și accesorii ale acestora, ci la măsuri în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, SC X SRL contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, prin care s-a dispus în sarcina sa înregistrarea în evidența contabilă a diferențelor constatate stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr..../...2012.

În drept, art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare:

ART. 209

Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspecție fiscală;

De asemenea, O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 din Anexa nr.2 Instrucțiuni de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" cod 14.13.27.18. prevede:

"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului".

Întrucât măsurile stabilite în sarcina SC X SRL prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, nu vizează stabilirea obligațiilor fiscale ale contestatoarei, fapt pentru care Dispoziția nu are caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat. Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Caraș-Severin nu are competență de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările ulterioare, se stipulează: *(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente,*

coroborat cu prevederile pct. 5.3. din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevede: *"5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art. 28 din Codul de procedură fiscală, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor convenite contribuabilului, declarațiile vamale de punere în liberă circulație etc."*

Prin urmare, contestația îndreptată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr..../...2012, va fi transmisă spre soluționare Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Juridice din cadrul D.G.F.P., în calitate de organ emitent al acesteia.

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în conținutul deciziei, precum și în baza art.209 alin.(1) lit.a), alin.(2), art.214 alin.(3), art.216 alin.(1), (2), (4) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 5.3, pct.10.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct.1 Anexa nr.2 din O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, se:

DECIDE

1. Suspendarea soluționării contestației formulată de SC X SRL ... – în faliment pentru suma totală de lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
 - lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr.../...2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr....../...2012, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în prezenta decizie.

Transmiterea dosarului cauzei organelor de inspecție fiscală ale Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Juridice, urmând ca la încetarea motivului care a determinat suspendarea, acesta să fie transmis organului competent, conform legii, pentru soluționarea cauzei în funcție de soluția pronunțată pe latura penală.

2. Admiterea contestației formulată de SC X SRL – în faliment pentru suma totală de ...lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
 - lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată SC X SRL – în faliment pentru suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentar de plată stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr..../...2012.

4. Transmiterea contestației formulată de SC X SRL – în faliment împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. .../...2012, Activității de Inspecție Fiscală - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Juridice, spre competența soluționare.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, conform procedurii legale, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul

DIRECTOR EXECUTIV